الدكتور محمد إسماعيل محمد
دكتوراه في المحاسبة

الرقابة المالية على

مردود إنفاق الأموال

Value For Money Auditing

دراسة مقارنة

الطبعة الأولى
1994



الرقابة المالية على
مردود إنفاق الأموال

الطبعة الأولى

١٤١٥ هـ - ١٩٩٤ م



هاتف : 321321 - ص.ب : 598
الشارقة - الإمارات العربية المتحدة

الإهـــداء

إلى كل من بذل جهداً في خدمة العلم والمعرفة

إلى كل من أدى عملاً فأحسن أداءه

إلى كل من حمل عبء مسؤولية المال العام

❊ ❊ ❊

إلى كل مؤتمن على موارد الأمة

إلى كل من علمنا الأمانة وحسن الأداء

❊ ❊ ❊

إلى سيدنا رسول الله محمد بن عبدالله سيد المرسلين

وخاتم النبيين ﷺ

❊ ❊ ❊

أهدي هذا الجهد المتواضع إسهاماً في رفعة أمتنا العربية

والإسلامية وعملاً بقوله تعالى:

﴿وقل اعملوا فسيرى الله عملكم والمؤمنون﴾

«صدق الله العظيم»


بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة

واجهت الحكومات في البلاد النامية في السنوات الأخيرة تحديات جدية أجبرت السياسيين والإداريين والجماهير على أن يزيدوا من اهتمامهم بالحاجة إلى تحقيق الرقابة على مردود إنفاق الأموال، حيث ارتفع الإنفاق العام في هذه البلاد بصورة كبيرة فظهرت الحاجة إلى إدارة اقتصادية، وكفؤة للموارد المحدودة، حيث أصبح الطلب على الخدمات عامة في إزدياد مُطرد بسبب التوجهات الإقتصادية والإجتماعية في ظل سيطرة ضعيفة للأنظمة.

ولقد توسعت الرقابة على مردود إنفاق الأموال حيث تجاوزت دور المدقق (المراجع) الذي كان يتمثل في فحص مشروعية وعدالة العمليات المالية فقط، حيث أوجب هذا التوجه متطلبات جديدة على المدقق، وأكد الحاجة المتزايدة لوجود طاقم من المختصين تكون مهمتهم دعم الإدارة ومساعدتها في تحديد الخلل وتقديم النصيحة بإتباع الطرق الممكنة للعمل على تلافي هذا الخلل.

علينا أن نسلط الضوء في القطاع العام على الإقتصاد (التوفير) والكفاءة والفعالية لكي نحصل على خدمة ذات كلفة منخفضة وندفع بالربحية المكتسبة من الإنفاق العام إلى الحد الأعلى ثم ننجز الأهداف المطلوبة، بينما نحتاج في القطاع الخاص إلى عمل اقتصادي، كفء وفعال ينافس الاقتصاديات العصرية بفاعلية ويوسع دائرة التوظيف ويساعد في دفع الأموال لتحقيق الخدمات.

بالرغم من أن مفهوم مردود إنفاق الأموال نشأ أصلاً في القطاع العام.. إلاَّ أن الكثيرين ينظرون إليه على أنه أداة أساسية في الرقابة على القطاع الخاص، وبشكل عام فإن القواعد الأساسية لمراقبة مردود إنفاق الأموال يمكن أن تطبق بالتساوي على كل من القطاع العام والقطاع الخاص، وإن تحليل مفاهيم الإقتصاد والكفاءة والفعالية ونطاق العمل وقواعد الرقابة المالية ومقاييس

الأداء وأعمال التـدقيق الداخلي والخارجي.. هذه المفاهيم تم توجيهها إلى كل من القطاعين العام والخاص.

وعلى كلٍ ـ هناك فروق بين القطاع العام والقطاع الخاص ـ ففي القطاع الخاص يقرر العملاء ماذا يشترون تستجيب المؤسسات تبعاً لذلك ويهتم كذلك حاملو الأسهم بمراقبة ما يجري إذا كانت المؤسسة سيئة الأداء في نظر الزبائن فإنها سرعان ما تغلق أبوابها، بينما في القطاع العام لا يوجد مثل هذا الإتصال بين المستهلكين وبين مقدمي الخدمات.

وفي البلاد النامية ـ وضعت الحكومات المحلية سياسات خاصة للرقابة على مردود إنفاق الأموال العامة، حيث قامت بعض السلطات المحلية بتعيين موظفين اختصاصيين لممارسة هذه الرقابة أو بإستخدام مدققين ومستشارين خارجيين.

أعتقد أن تكملة نقاشنا عن التطورات والخبرات في كل من الحكومة المركزية في المملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا واستراليا سيكون أكثر فائدة.

ـ الفصل الأول:

يعرض رؤية شاملة للرقابة على مردود إنفاق الأموال، مما يشكل أرضية للدراسة ـ ويتعرض الفصل الثاني للرقابة على مردود إنفاق الأموال في القطاع العام.

ـ الفصل الثاني:

وقد تمَّ في هذا الفصل فحص عدد من العمليات، وبشكل خاص دور المدقق

في فحص مقاييس تقويم الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

- الفصل الثالث:

يتحرى تاريخ تطور مردود إنفاق الأموال ومميزات وطبيعة الرقابة عليها ودور المدقق (المراجع) لمردود إنفاق الأموال في القطاع الخاص، ويركز هذا الفصل على اختبار مردود إنفاق الأموال في القطاع الخاص.

- الفصل الرابع:

يناقش الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال في الحكومة المحلية ويركز على مراقبة الأداء في السلطات المحلية، ويتحدث عن مراقبة أداء السلطة المحلية وممارسة الحكومة المحلية في المملكة المتحدة.

- الفصل الخامس:

يقدم بعض الخبرات المقارنة، ويتعامل مع بعض ممارسات الحكومة المركزية في المملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة واستراليا، وسوف تتضمن المناقشة العلاقة بين مردود إنفاق الأموال من حيث المفهوم والممارسة والتأثير البنيوي على مستقبل التنمية في هذه الأقطار.



الفصل الأول

نظرة عامة للرقابة على مردود إنفاق الأموال

١ / ٠ ـ المقدمة:

الغرض من هذا الفصل هو تقديم معلومات عن المظاهر الأساسية والضرورية لهذه الدراسة لتشكيل خلفية لهذه المسألة، ويحتوي الفصل على ثلاثة أقسام:

القسم الأول: يناقش مشكلة التعريف وغرضها وأهدافها والحاجة إلى الرقابة على مردود إنفاق الأموال وتطور مفهوم الرقابة الشاملة.

القسم الثاني: يبحث في بعض المفاهيم ذات الصلة بالرقابة على مردود إنفاق الأموال العامة، وفي متطلبات هذه الرقابة، والدور الذي تلعبه في نطاق الرقابة الخارجية، والداخلية.

القسم الثالث: يدور حول أساليب التدقيق ومقاييس الأداء ومستقبل الرقابة على مردود إنفاق الأموال.

١ / ١ مشكلة التعريف:

إن التعاريف الدقيقة لبعض المصطلحات التي تشغل أرضية مشتركة تثير كثيراً من التشويش، لذا سيتم فحص التعاريف النظرية لكل من الرقابة على مردود الإنفاق، والرقابة الشاملة، وعمليات الأداء والرقابة العملياتية والإدارية.

أ ـ الرقابة على مردود إنفاق الأموال:

الرقابة على مردود إنفاق الأموال هي اصطلاح يتميز بأنه يحتمل عدداً كبيراً من التعاريف، وفي الحقيقة لا يوجد تعريف عام متفق عليه لهذه الرقابة، وعموماً يتعلق هذا الأمر بالإدارة الجيدة.

يتحقق مردود إنفاق الأموال عندما تصبح نفقات الإدارة وتقديم الخدمات «إقتصادية وذات كفاءة وفعالية»، كما يقول ردوود وهاتش (REDWOOD AND HATCH) فإن «مردود إنفاق الأموال يتعلق بالأنظمة ذات الصلة بأخذ وتنفيذ القرارات والسياسات والمراقبة والسيطرة على الموارد»(١)، فهي تختبر، إن الأشياء قد عُملت، وهناك تعريف آخر هو أن مردود إنفاق الأموال يشمل على (مصطلح) يتعلق بمقاييس اقتصادية أعمال المؤسسة وكفاءتها وفعاليتها في إدارة الموارد، (٢).

قد يكون من المتفق عليه أن مردود إنفاق الأموال هو «تعريف يدور حول (THE THREE, E's) الاقتصاد (ECONOMY) بمعنى التوفير (أي عمل أشياء بتكلفة منخفضة) الكفاءة (EFFICIENCY) (العمل الصحيح للأشياء) والفعالية (EFFECTIVENESS) (عمل الأشياء الصحيحة بحكمة)»(٣)، الاقتصادية والكفاءة تتعلق بالتوفير في الموارد والفعالية تعني أن الخدمة المقدمة بشكل صحيح مقدمة من أجل حاجة حقيقية.

ب ـ الرقابة الشاملة:

بذلت في بداية السبعينات في كندا جهود لتعزيز الرقابة على الثروة العامة حيث كان يعتقد أن مراقبة الحكومة ينبغي أن تشمل تقييم مردود الأموال المنفقة، فقد عرفت مؤسسة الرقابة المالية الشاملة الكندية، الرقابة الشاملة بأنها الفحص الذي يقدم تقييماً موضوعياً وبناءاً لمدى اقتصادية وكفاءة وفعالية إدارة الموارد المالية والبشرية والمادية، وبما يخدم تحديد المساءلة بشكل معقول.

إن المهمة الأساسية لهذه الرقابة هي فحص الضوابط المالية والإدارية فحصاً شاملاً لكل هذه الضوابط بما فيها أنظمة المعلومات وكتابة التقارير (انظر شكل ١ ـ ١).

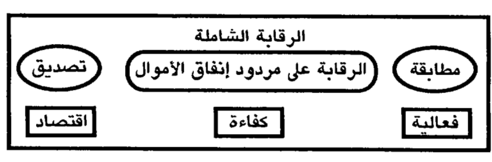
ج ـ رقابة الأداء:

إصطلاح «رقابة الأداء» استخدم أساساً في الولايات المتحدة وقد طبق أساساً على القطاع العام مع أنه يطبق بشكل بسيط على القطاع الخاص كذلك، تساعد رقابة الأداء الموظفين الحكوميين ليطوروا اهتمامهم بمسؤوليتهم عن نتائج العمليات وعن التكاليف المالية لأعمالهم.

إن وظيفة رقابة الأداء هي فحص عمليات المؤسسة لمعرفة ما إذا كانت هذه العمليات مطابقة للسياسات المتفق عليها وأكثر من ذلك هي فحص العمليات للتأكد من كفاءتها وفعاليتها(٤).

هذا وقد يمتد العمل لتقييم انجازات البرنامج تجاه قواعد الأداء، وأن نتائج رقابة البرنامج تبحث فيما إذا كانت المنافسة قد تحققت أم لا، وهناك تعريف مقبول يقول إن «رقابة الأداء هي الفحص المستقل وتقييم الاقتصاد

والكفاءة لعمليات أي منشأة وكذلك فعالية برامجها»(٥).



شكل (١ - ١)

المصدر: مجلة سي ام ايه - عدد سبتمبر ١٩٨٥.
CMA MAGAZINE SEPT - OCT 1985.

د - الرقابة على العمليات:

استخدم تعبير الرقابة على العمليات لأول مرة في الولايات المتحدة، ويفهم على أنه التقييم الدوري الشامل، بما يغطي جميع الوظائف في المنشأة، ولتحقيق هذا النوع من الرقابة - فإن ذلك يتطلب تحليلاً موضوعياً ومستقلاً للمنشأة والتركيز على السياسة والإجراءات والممارسة التي تتم من خلال البنية التنظيمية والضوابط والمعلومات الإدارية - لذلك فإن وظيفتها هي إيجاد بيانات وافية ودقيقة وتقييم ما يتعلق بها من حيث الكفاءة والفعالية في الأداء.

وقد يكون التعريف التالي للرقابة على العمليات والذي ورد في التقرير رقم ١٩/ الصادر في عام ١٩٧٥ عن جمعية المراقبين الداخليين شاملاً للعناصر المشار إليها.

«الرقابة على العمليات هي تقييم منظم ومستقل وموجه ومستقبلي يقوم به مدقق داخلي لإدارة النشاطات المؤسسية التي تدار من قبل المستويات العليا والوسطى والدنيا للإدارة ومن أجل أغراض تحسين الربحية للمؤسسة وزيادة إحراز أهداف المؤسسة الأخرى»(٦).

وإنجاز أهداف البرنامج، والأهداف الإجتماعية، وتنمية القوى البشرية والتعريف بالجهات التي يمكن تحسين كفاءتها وفعاليتها ووضع التوصيات بما يكفل إمكانية تحقيق التحسينات، وربما تكون البيانات المالية مصدر إثبات ولكن المصدر الأول هو السياسات العملياتية وعلاقتها بأهداف المؤسسة.

وهكذا فإن مفاهيم الإقتصاد والكفاءة والفعالية هي أدلة إثبات للرقابة العملياتية وعناصر رئيسية لها، ولذلك فإن الرقابة العملياتية تطبق في كلا القطاعين العام والخاص.

هـ ـ الرقابة المالية على الإدارة:

تم تفسير الرقابة المالية على الإدارة بطرق عديدة من قبل أناس مختلفين وبالرغم من أنها تبدو موجهة للقطاع الخاص، إلاً أنها تستخدم في القطاع العام كذلك، وعلى العموم «فهي قد شكلت محاولة لتحديد مشاكل المؤسسة ووضع خطط شاملة جيدة كانت مجهولة أو غير محددة لآجل تعزيز مكانة أداء المنشأة، وأي تقييم للادارة يعني تقييماً للمنشأة بكاملها»(٧).

التعريفات الأخرى توسع النقاش، فهي تتعلق بنظريات الإقتصاد والكفاءة والفعالية وفي هذا المجال هناك تعريف يتفق عليه بعض الكتاب، حيث يعرفون الرقابة على الإدارة بأنها «تقييم الإدارة ومدى قياسها بوظيفتها وأدائها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية في نطاق عملياتها ونشاطاتها ونتائجها»(٨).

نجد في التحليلات النهائية أن التعريفات النظرية لمردود إنفاق الأموال والرقابة الشاملة والرقابة على العمليات والرقابة على الإدارة تحتل أرضية مشتركة على المستوى الوصفي وتركز جميعها على تقييم الاستخدام الاقتصادي والكفاءة والفعالية للمصادر والنشاطات والإجراءات المطبقة ومتابعة الأهداف،

وكثير من المنظرين يتفقون على أن هذه التعبيرات المتنوعة ترجع إلى الشكل العام للمراجعة.

الناحية الأصعب في تقدير (تثمين) مردود الإنفاق المالي هو قياس الفعالية وعمل المراجع هو تحليل فعالية المؤسسة في تحقيق الأهداف المتفق عليها، ولكن الصعوبة بالنسبة للمراجع هي في التزامه جانب الموضوعية التامة، لأن حكمه غالباً ما يكون مبنياً على نظرته وخلفيته الخاصة.

الصفة الرئيسية لكل هذه التعريفات هي تحليل نشاط المؤسسة لتأكيد ربط المدخلات بالمخرجات، إنها فحص لأداء المنشأة من حيث الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

١ / ٢ ـ الحاجة إلى الرقابة المالية الشاملة على مردود إنفاق الأموال:

حديثاً طورت بعض البلدان المتقدمة مثل الولايات المتحدة وكندا والسويد مدخلاً جيداً للرقابة المالية الشاملة على مردود الإنفاق المالي «كطريقة لتوسيع دور المدقق التقليدي بعيداً عن الفحص المباشر لمشروعية المستندات المالية لمنشأة ما(٩)».

لم تكن الأشكال الموسعة للرقابة لتطبق على الحكومة المركزية والحكومة المحلية والأموال المخصصة لكل منهما فحسب وإنما تطبق كذلك على كثير من المؤسسات التي لا تستهدف الربح.

وقد كان هذا الإجراء استجابة للاهتمام المتزايد بالحاجة إلى الضبط الإداري والمساءلة في الحكومة وفي المؤسسات، ولقد أوليت هذه الحاجة اهتماماً خاصاً منذ منتصف السبعينات وتطلق الأمر مراجعة اقتصاد وكفاءة وفعالية إدارة الحكومة والمؤسسات لمواردها المتاحة، وفي النهاية فإن مردود الإنفاق

المالي يجب أن يعبر عن وضع الإدارة خلال ممارستها للسلطة.

إن أحـد الملامح البارزة للحياة العصرية هو زيادة الإنفاق العام، ونتيجة لذلك فـقـد اكتسبت المساءلة أهمية متنامية، ومن الضروري لكل من السياسيين والجماهير أن يتأكـدوا من أن المال العام يصرف بكفاءة واقتصادية وفق برامج فـعـالة، وتسـاعد الرقابة المالية على الإنفاق المالي في تطوير هذه العملية بكتابة التقارير عن أداء الإدارة(١٠).

إن التصميم الكفء للأهداف يقود إلى أفضل استخدام للمصادر، وكما يقول جلين (GLYNN) فإن «الرقـابة على مـردود الإنفـاق المالي تقـدم تـغـذية منظمـة ومبرمجة إلى هؤلاء المسـؤولين عن صـيـاغة الأهداف الأولية»(١١)، لقد صممت الرقـابة على مردود الإنفاق المالي لتستفيد من كل من الرقابة التقليدية والمشورة الإدارية فـالأولى تؤمن الاستقلالية والموضوعية ومهارة كتابة المدققين للتقارير، بينما الثـانيـة تتم العـمليـة «بأنظمـة تحليليـة متخصصة ومهارات تطبيقية متاحة لدى المستشارين الإداريين»(١٢).

لقـد انتشرت الحـاجة للرقابة على مردود الإنفاق المالي كثيراً على المستويين العـام والخـاص، حـيث ينبـغي أن تدار الأعمال العـامة بالطريقة المثلى الممكنة لاسـتـخـدام المال العام ـ ولذلك فينبغي أن يكون ناتج القرارات المتخذة بشأن إنفاق المال العام خدمات عامة تتصف بالإقتصادية والكفاءة والفعالية.

١ / ٣ ـ غاية وأهداف الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال:

تطورت الرقـابة على مـردود الإنفـاق المالي باتجاه تحسين الإدارة وبهدف قـيـاس أداء الإدارة في اكـتـسـاب وتخصيص الموارد للأغراض المنوى تحقيقها بعبارة أخرى أنها تتوجه إلى تشجيع ضبط وأداء أكبر في سبيل تحقيق الأهداف المرغـوبة ليس في دوائر الحكومـة والمؤسسات التي لا تستهدف الربح فحسب،

ولكن في القطاع الخاص كذلك، ويمكن إنجاز ذلك بفحص الضوابط الإدارية والمالية حيث يكون ذلك مناسباً ـ ولهذا فإنه يتضح أن الغرض الجوهري للرقابة على مردود الإنفاق المالي هو قياس اقتصاد وكفاءة وفعالية المؤسسة، إنها مهارة جديدة في العملية الإدارية، أو نظام يقترب من الرقابة باستقلال وموضوعية، ويجب على المراجع أن يحلل كفاءة المؤسسة وفعاليتها مقارنة مع أهدافها المتفق عليها.

هناك ثلاثة أهداف أساسية مترابطة لمفهوم الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي وهي بشكل محدد الإقتصاد (التوفير) والكفاءة والفعالية ويعرفها جلين (GLINN) كما يلي(١٣):

«(الإقتصاد): وهو إكتساب موارد ذات نوعية مناسبة بحد أدنى من التكاليف».
«(الكفاءة): وهي كمية المخرجات لكل وحدة من المدخلات ويمكن أن نقول أن هناك زيادة في الكفاءة إذا كانت المدخلات المستخدمة أقل لتعطي كميات معلومة من المخرجات، أو مستوى من المدخلات معلوم وينتج عنه مخرجات متزايدة».
«(الفعالية): هي العلاقة بين المنتج وأهداف المؤسسة، ولكي نقيّم الفعالية فإننا نحتاج أن نؤسس أهدافاً متفقاً عليها، ومرغوب بها، وتم إنجازها، وهذا ليس بالضرورة كإجراء مطرد ودائم لأن بعض الأهداف قد لا يكون مرئياً».

بعد إنشاء الموارد النوعية تدعو الحاجة للتأكد من أنها أنشئت بأدنى التكاليف، ومن المفيد أن نضع خطوطاً عامة لتساعد على المقارنة بين الأقسام في كل مؤسسة، مع الأخذ في الاعتبار التمييز بين نشاطات السلطات في الريف، عنها في المدينة، والصلة الوثيقة بين المخرجات وإمكانيات قياسها.

كما أن الفعالية تهتم بفحص العلاقة بين المنتج وأهداف المؤسسة ـ فإن

واجب المدقق هو أن يقرر فيما إذا كانت الأهداف الموضوعة قد أنجزت. إن الفعالية تظهر ما إذا كانت النتائج قد تحققت بغض النظر عن الموارد المستخدمة في إنجاز هذه النتائج وطبقاً لجلين (GLYNN).

يقول هبورث (HEPWORTH) إن التناقض بين الكفاءة والفعالية خاصة في الخدمات الحساسة مثل: التعليم والخدمات الاجتماعية صعب حله ويبقى متروكاً للحكم الفردي»(١٤) ويجب أن يتركز الاهتمام الرئيس للمدقق على تأثيرات السياسة وفيما إذا كانت هذه التأثيرات تتفق مع مقاصدها.

يفحص المدققون ويقيمون الترتيبات المتخذة لدى الجهات المتلقية للأموال العامة من أجل تأمين مردود الإنفاق المالي هو تحديد وسائل تحسين المردود ومساعدة جهات الرقابة الداخلية في إتخاذ الإجراء الضروري لتحسين الأنظمة والضوابط.

إن الإدارة مسؤولة عن تأمين مردود جيد للانفاق المالي ومهمة المدقق أن يفحص بشكل مستقل ليصل الى أي مدى وإلى أي درجة تم تأدية هذه المسؤولية وباختصار فإن أهداف مردود الإنفاق المالي هي: الإنفاق الأقل، الإنفاق الأفضل، الإنفاق الأكثر حكمة.

- فمثلاً فحص مردود الإنفاق المالي لمستشفى يتم بناؤه برنامج قد يغطي بعض أو كل من الأهداف التالية: المناقصة والإجراءات والضوابط التعاقدية لمشروع إنشاء المستشفى وإلى أي مدى تمّ البناء وفقاً للمواصفات وضمن المدة الزمنية وأقل كلفة (الإقتصاد).
- استخدام الأجنحة والأسرة والمعدات وتخصيص الطاقم الطبي والإداري ـ تكامل الخدمات ـ الصيانة ـ الإدارة ونظام توزيع الموارد (الكفاءة).
- نتائج تقليل زمن الإنتظار للمريض، زيادة إجراء العمليات، التحسن في

الصحة ونوعية الحياة، تخفيض أسعار الإقامة للنزلاء (الفعالية).

فحوص الفعالية هي نوعاً ما لصيقة بأمور السياسة (POLICY) ويمكن أن تواجه مشكلات خاصة في قياس الأداء.

١ / ٤ ـ تطور مفهوم الرقابة المالية الشاملة :

الرقابة المالية الشاملة مفهوم كندي، وضعه مكتب المراقب العام الكندي الذي وصفها بتعبير (FRAME) حيث صاغه من بداية الكلمات التي تدل على وظيفة الرقابة ـ فكان حرف (F) مقابل التعبير (FINANCIAL CONTROLS) الرقابة المالية ـ وتقييم تأثيرها على الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات بما فيها وظيفة المؤسسة المالية وموقعها في البنية الإدارية العامة ـ ويذهب هذا التقييم إلى أبعد من التقييم العادي للضبط الداخلي ـ بل يدعو إلى مراجعة مؤهلات وفحص ملائمة العاملين لحاجات المؤسسة، ومدى سلامة الأنظمة والإجراءات المحاسبية ومدى سلامة وكفاية أنظمة التقارير المتعلقة بالميزانية والشؤون المالية.

الحرف (R) مقابل التعبير (REPORTING) كتابة التقارير وتهتم بتقييم الطبيعة، والمضمون، والكفاية، ومدى الثقة بها، وتوقيتها للمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بها والواردة في التقارير، وأن التقارير المشار إليها تشمل على استنباط مؤشرات الأداء التي تصل إلى ما وراء التقرير عن قياس الربح التقليدي.

الحرف (A) مقابل الشهادة والسلطة (ATTEST AND AUTHORITY) التعبير عن الرأي حول البيانات المالية، وتحقق البرلمان والحكومة وأي سلطة أخرى من المصروفات والرقابة المالية الشاملة قد تتضمن شهادة على تقارير أوسع(١٥).

الحرف (M) مقابل التعبير (MANAGEMENT CONTROLS) الرقابة الإدارية وهي تقييم نظام الضبط والمعلومات في الإدارة شاملاً الرقابة المالية الداخلية/ التقييم/ وظائف المراجعة، وذلك للتأكد من أخذ للاقتصاد والكفاءة بالاعتبار.. وأن هناك اجراءات مناسبة لتقييم فعالية البرنامج وكتابة التقارير عنها حيث كان ذلك مناسباً وفي موقعه وتعمل بشكل مرضٍ وباختصار فهي الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال(١٦).

الحرف (E) مقابل التعبير (EDP-CONTROLS) الضوابط الناتجة عن استخدام الحاسب الآلي وهي تقييم أثر هذه الضوابط على الشؤون المالية، والمعلومات الأخرى التي تمت معالجتها بالحاسب الآلي والضوابط الإدارية في استخدامه للموارد(١٧).

وللرقابة المالية الشاملة ثلاث صفات رئيسية أخرى هي:

رقابة منسقة: تعنى بالتنسيق والاعتماد على الرقابة المالية الداخلية لأقصى مدى ممكن ودرجة الإعتماد تتوقف على مدى ونوعية الرقابة المالية الداخلية الشاملة.

رقابة دورية: تعنى كتابة التقارير عن الرقابة المالية الشاملة والكاملة مرة كل فترة من أربع إلى خمس سنوات وعنصر الشهادة والسلطة سنوياً هذه الرقابة الدورية يقصد منها تقديم رقابة ذات تكلفة أكثر فعالية بحيث تعطى الإدارة الوقت لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المعقولة وتسمح بمراجعة أكثر فعالية من قبل الأشخاص ذوي الصلاحية.

رقابة بناءة: حيث أنها تلفت النظر إلى تحديد الأسباب الخفية للضعف واقتراح الإجراءات التصحيحية(١٨).

مما هو جدير بالملاحظة أن الرقابة الشاملة تؤكد على أنظمة الإدارة أكثر من تأكيدها على المفردات والحوادث. وهذا يعني أن التركيز يكون على النظم وسبل تحسينها، وينبغي استخدام المصادر بانتاجية معقولة، كما ينبغي أن تحقق البرامج النتائج المرغوب بها، وينبغي أن تكون القرارات شرعية وأخلاقية وتعكس الاحترام الجدير بالرقابة على مردود الإنفاق المالي.

والموظفون المعهود إليهم العمل العام ينبغي أن يخضعوا للمساءلة من أجل الإدارة الفاعلة للموارد، حيث أن تنامي الإنفاق جعل إنجاز الاستخدام الأفضل للمال العام والمساءلة أكثر أهمية من ذي قبل»(١٩).

لقد مورست الرقابة الشاملة في كندا منذ سنوات من قبل المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في القطاع العام، ويقرر بوسكليتر (BOISCLAITR) أن عناصر الرقابة الشاملة تأخذ عادة شكل المهام الخاصة التي تدار تحت عناوين متنوعة تتراوح بين الوظائف الاستشارية المحددة والعمل المصمم كرقابة عمليات وإدارة.

مفهوم الرقابة الشاملة بدأ العمل به أولاً في كندا عام ١٩٧٨ حيث كان يعتقد أن انبثاق مفهوم رقابة ذات منظور أوسع يجب أن يحدث إذا تماشى فقط مع الفروق الأساسية بين أغراض مؤسسات القطاع العام ومؤسسات القطاع الخاص. وفي الحقيقة فقد نشأت الرقابة الشاملة في القطاع العام، ثم امتدت إلى القطاع الخاص وأصبحت موجة المستقبل وهذا النوع من الرقابة يتميز فيه مفهوم الرقابة الشاملة عن الأساليب التي قد تستخدم في الإدارة - وهي تعرف درجة الاستقلالية والموضوعية المطلوبتين والصفات التي تميزها عن أنواع أخرى من الرقابة.

وقد نوه التعريف الواسع الذي وضع من قبل مؤسسة الرقابة المالية الشاملة الكندية (CCAF) في مطبوعتها «مردود الإنفاق المالي في البلديات» بأن

الرقـابة على مـردود الإنفـاق المالي هي أحـد أنواع ثلاثة تتعلق بأعمال التحقيق وهي:

- تحقيق البيانات المالية.
- رقابة المشروعية.
- الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال.

وهذه المؤسـسـة التي طورت الرقـابة الشـاملة كمفهوم، صاغت الأسلوب الـذي يحـقـق هدف مـردود الإنفـاق المالي. وهذا الأسلوب «يركـز على العـوامل الرئيسية التي تكشف عما إذا كانت أهداف مردود الإنفاق المالي قد أُنجزت وذلك بفحص أنظمة الضبط والإدارة الأكثر أهمية لكي تقرر مدى كفايتها ـ بمعنى ما إذا كـان لـدى إدارة المنشأة المعلومـات المناسـبـة التي تبنى عليـهـا القـرارات وعمليات الضبط»(٢٠).

وعلى كـلٍ ـ فإن لمفـهـوم الرقـابة محاذيره، ومنها التوقعات غير الحقيقية والفـهم الخـاطىء، ولا تهتم الرقابة الشاملة بإصدار الحكم على فعالية البرامج ولكن تقاريرها كذلك لا تحاول استبدال حكم المدققين، بحكم صانعي القرار.

من المفـيد أن نعرف الوضع السائد للرقابة الشاملة، حيث تم تأسيس هذا الأسلوب من الرقـابة عام ١٩٨٤ في الدوائر الحكومية وفي القطاع العام في كندا. لقد كافح مكتب المراقب العام ليطور علم المناهج وإدارة الرقابة، وكانت مناقشة تقـارير الرقـابة تتم في لجنة الحـسـابات العـامـة، وقـد قـبل مجتمع المدققين الداخليين الفدراليين بمفهومها، وكما صدرت القواعد من قبل مكتب المراقب العام في كندا والتي دعت المدقـقين الداخليين لتطبـيق رقـابة ذات منظور أوسع كجزء من عـملهم الحـالي، ولكنها لقيت قبولاً ضعيفاً من هيئات المقاطعات، وقد اتضح في وقت لاحق أن المفـهوم قد لقي قبولاً أبعد من مستويات الحكومات الفيدرالية والمقاطعات.

بالرغم من قبول الرقابة الشاملة على مستويات متعددة داخل القطاع العام لا زالت تواجه عدداً من التحديات، أكبر هذه التحديات هو نشر المفهوم بين كل من كبار الممارسين وكبار المعنيين. وهذا يعني أن الرقابة الشاملة يجب أن تملك فائدة ملحوظة والتحديات الأخرى يمكن تصنيفها في مجموعتين هُما:

١ ـ القضايا الشخصية.

٢ ـ وقضايا الممارسة.

١ / ٥ ـ المفاهيم ذات العلاقة بالرقابة المالية الشاملة:

لقد حان الوقت لكي نفحص عدداً من المفاهيم التي تعتبر مركزية في تطبيق مردود الإنفاق المالي، ومنها المفهوم المتعلق بنطاق الرقابة المناسب وعلاقة مردود الإنفاق مفهوم المساءلة، ودور التشريع في مردود الإنفاق.. وقابلية مردود الإنفاق لتطوير قواعد القياس.

عوامل متنوعة قد تحدد نطاق الرقابة على مردود الإنفاق المالي بالإضافة إلى المعوقات الصادرة عن السلطة التشريعية والسلطات التنفيذية وعلى كل فلا يوجد شك في أن مردود الإنفاق المالي يتبنى نطاقاً أوسع من الرقابة المالية التقليدية وأن المتغيرات ذات الصلة قد تتضمن علاقة المنشأة ـ بيئتها الاقتصادية ومحيطها السياسي والإجتماعي كذلك.

إن نطاق الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي يختلف عن الرقابة المالية فيما يخص أهدافها، وفيما يتعلق بالتوجه نحو المستقبل، فهي توجه مستقبلي لأن القرارات المتعلقة بالعمليات المستقبلية هي ذات علاقة بنتائج الأداء في الماضي، إضافة لذلك فهي تركز على صلاحية وسائل التخطيط ومناسبة الإجراءات العملية وبنية العمل للأداء المستقبلي، بينما تجري الرقابة المالية دائماً على مستوى المنشأة الكلي، فإن الرقابة على مردود الإنفاق المالي قد تقتصر

على وظيفة محددة داخل المنشأة. يظهر الرأي في الفكر الرقابي - أنه يفضل نطاق مردود الإنفاق المالي الذي يتضمن فحص كل من الوسائل والأداء.

صُممت المساءلة لمنع إساءة الإستخدام من قبل السلطة المفوَضة وتأمين إطلاق سراح المعلومات الوافية المتعلقة بالإقتصاد والكفاءة والفعالية عن العمليات لكي تمكن المستفيدين من إصدار أحكام حقيقية على المنشأة - وهناك جدال فيما إذا كان الحماس للرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي هو حماس لمساءلة عامة أكبر، بينما تختبر المساءلة المالية من قبل الرقابة المالية فإن المساءلة الإدارية تختبر من قبل الرقابة على مردود الإنفاق المالي وكذلك فإن المساءلة عن البرنامج يتم اختبارها من قبل هذه الرقابة.

إن دور الرقابة على مردود الإنفاق المالي في المساءلة يمكن أن يظهر في تعبير الضبط الإجتماعي فوظيفة المدقق هي نوع من أنواع الضبط الإجتماعي، ومردود الإنفاق المالي يقدم شكلاً تشخيصياً من أشكال الرقابة، وبهذه الطريقة فإنه يقدم معلومات وحافزاً من أجل تحسين الأداء الكلي.

قد يقدم التشريع الحكومي دافعاً لتطوير مردود الإنفاق المالي، ولكن إلى مدى يختلف من بلد إلى بلد، فمثلاً تجاوبت الحكومة الكندية عام ١٩٧٧ للتحذير الذي أبداه المراقب العام حول فقد السيطرة على الثروة العامة ووسعت صلاحيات المراقب العام لتشمل مردود الإنفاق المالي، وفي المملكة المتحدة عام ١٩٨٢ ومع القانون المالي للحكومة المحلية واجب المراقب الحكومي المحلي ليشمل رقابة التوفير والكفاءة والفعالية.

في أقطار مثل الولايات المتحدة وكندا وبريطانيا كانت القواعد العامة للرقابة موجودة منذ فترة لا بأس بها. فقد أكدت مؤسسة الرقابة الشاملة الكندية على أن نوعيات القواعد في الرقابة المالية التقليدية كالأدلة وعدالة التقرير تنطبق تماماً على الرقابة الشاملة، والرأي هو أن قواعد الرقابة

التقليدية يمكن أن تحمل على تطبيق مردود الإنفاق المالي بالنسبة إلى القضايا العامة مثل الإستقلالية.. وبالإضافة إلى ذلك فإن القواعد المحددة للرقابة على مردود الإنفاق المالي يمكن أن تطور لتكمل أقساماً عامة مختارة لقواعد الرقابة المالية التقليدية الموجودة.

١ / ٦ ـ متطلبات الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال:

كما ذكر سابقاً، فإن العناصر التي تخضع للرقابة على مردود الإنفاق المالي هي الأداء والإجراءات والنشاطات أو النتائج، وفي الحقيقة فإن هناك ثلاثة متطلبات رئيسية لعمل رقابة ناجحة لمردود الإنفاق المالي:

أولاً ـ من الضروري أن يعرف المدقق أن عمل الرقابة على مردود الإنفاق المالي يختلف عن الرقابة التقليدية، ونتيجة لذلك يجب أن يدرك المدقق من أن المقارنات المختلفة للعمل مطلوبة.

ثانياً ـ ينبغي على المدقق أن يكون على علم بأساليب الممارسة الجيدة بالنسبة للموضوع الذي هو تحت المراجعة.
ومعرفة الممارسة الجيدة أمر أساسي لرقابة ناجحة لمردود الإنفاق المالي.

ثالثاً ـ وجود منهجية لتطبيق الرقابة على مردود الإنفاق المالي هو أمر على جانب كبير من الأهمية يجب أن يكون لدى المدققين منهجية واضحة لتنفيذ الرقابة وينبغي أن يظهر المدقق أنه طور أساليب أفضل لتنفيذ عمله، وأية خطوط عامة ينبغي أن تعرّف هذه الحاجة بشكل واضح(٢١).

إن كفاءة الممارسين مطلب حيوي ـ فمن الضروري أن التأكد من أن هناك عدداً كافياً من المدققين المؤهلين يؤدون الرقابة على مردود الإنفاق المالي وينبغي على المدققين ألاّ يملكوا مهارات الرقابة الأساسية وقواعدها فقط ولكن عليهم أن

يكونوا مبدعين وعلى دراية واسعة وعميقة بالإدارة والأنظمة الإدارية وفي عمليات المؤسسات وذلك أمر أساسي لتحقيق أهداف الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

إن من يقود الرقابة على مردود الإنفاق المالي يجب أن يكون لديه الفهم الكافي للأنظمة المختلفة التي تضبط العمل ليكون في استطاعته زج فريقه في عملية رقابة على مردود الإنفاق المالي، ويجب على الممارسين أن تكون لديهم القدرة على تحويل البيانات الأولية إلى معلومات ثم إلى معرفة، وزيادة على ذلك يجب أن تكون لديهم موهبة مقابلة الناس ومهارات الإتصال الشفوي والكتابي. ومن الواضح أنه ينبغي أن يكون لديهم المهارات التقنية في المناطق التي تتعلق ببرامج ونشاطات محددة يراقبونها أو وظائف خاصة مثل نظام إدارة المصادر البشرية.

وفي الحقيقة تتطلب مراجعة الإنفاق المالي مهارات من مهن عدة مثل المحاسبة والإقتصاد وعلم النفس والإجتماع، يقول رئيس دائرة المحاسبة في جامعة كونكورديا «في قطاع الرقابة على مردود الإنفاق المالي التي تتطلب مقارنة أنظمة متعددة وتطبيق الكثير من المهارات»(٢٢) فإن محاسبي الإدارات ينبغي أن يتم تأهيلهم بشكل جيد، ينبغي أن تكون لديهم المعرفة النظرية والعملية والمهارات الأساسية التي يحتاجها هذا النوع من الرقابة بالإضافة إلى ذلك فإن أولئك المسؤولين عن القيام برقابة مردود الإنفاق المالي يجب أن يكون لديهم فهم للكثير من الممارسات الإدارية بجانب معرفة الأساليب والمهارات المطلوبة لأداء الأوجه المختلفة للرقابة.

طبقاً لمعيار المؤسسة الكندية للرقابة الشاملة فإن «رئيس فريق الرقابة الشاملة ينبغي أن يتمتع بمهارات قوية لإدارة المشروع، وقدرات تحليلية جيدة وفهم واسع لمفاهيم الإدارة ومعاملاتها ودخائلها»(٢٣) ومطلوب أن يكون هناك سلطات تملك صلاحية وضع أنظمة جيدة للضبط المالي وتوزيع الموارد.

إن الرقـابة الماليـة على مـردود الإنفـاق المالي ينبـغي أن تقـوم على قواعد صالحة لكل المؤسسات الحكومية والبرامج والوظائف وينبغي أن تبقى القواعد المسـتـخدمة منفصلة عن ذلك الذي يقوم بالرقابة، إن نجاح الرقابة على مردود الإنفـاق المالي يعـتـمـد على إخـتـيـار الوسـائل الفاعلة لإنجاز أهداف السياسة وممارسـة سـيطرة الإدارة على اسـتـخـدام المصادر وزيادة على ذلك فإن وجود الطاقم المخـتص والكفء مطلوب بدرجة عالية، طبقاً لما يقوله جلين (GLYNN) «سـتكون هناك حـاجة متزايدة للطاقم المتخصص الذي يعمل مع إدارة الدوائر من أجل تقـرير مـا إذا كان عمل الموظفين ناجحاً أم لا في تقديم المستوى النوعي والكمي للخدمات المطلوبة من قبل أولئك الذين صاغوا السياسة»(٢٤).

بإخـتـصـار فإن الطاقم الذي يقوم بالرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي ينبغي أن يملك كل المهارات والمعرفة الضرورية لأداء الرقابة بشكل فعال ـ هذا النوع من الرقابة يتطلب كثيراً من الهارات مثل المعرفة العملية لمهارات الإتصال وأسـاليب المقـابلات والقـدرة على فـهم وتعـمـيم نشـاطات المؤسسة من حيث العـلاقـات التـجارية والعمليات والمحيط والنشاطات الاجتماعية وفهم العلاقة بين مدخلات المصادر ومخرجات الخدمة أو المنتج.

١ / ٧ ـ الأدوار المخـتلفة في تقـييم الرقـابة المالية على مـردود إنفـاق الأموال:

لا ريب أن الإدارة والأنظمـة والخبراء المسـتـقلين والمدققين يلعبون أدواراً بارزة في تقـيـيم «مـردود الإنفـاق المالي» وغني عن القول أن مفهوم الرقابة على مردود الإنفاق لا يشمل نفس المسؤوليات التي يحملها المدقق.

ويبـدو واضـحـاً أن الإدارة تحمل المسؤولية الكبرى لتقييم مردود الإنفاق المالي، والإدارة العليـا في الدوائر قد تقيم إنجاز المردود بواسطة إجراء مراجعات خـاصـة لسياسات معينة أو برامج أو نشاطات أو وحدات، ومراجعات من هذا

النوع قد ينفذها مديرو أقسام أو خدمات التفتيش والمراجعة المدققون الخارجيون أو المستشارون ويجب تعميم ووضع الأنظمة التي تهدف إلى التحقق من إنجاز مردود الإنفاق المالي كما أن الخبراء المستقلين الذين يعملون كفريق يلعبون دوراً في ذلك.

ينبغي أن يحصر المدققون الداخليون والخارجيون اهتمامهم بأداء الإدارة والأنظمة التي تستخدم في التحقق من مردود الإنفاق المالي، وينبغي أن يعطى المدققون الحرية لأداء مهمتهم.

لهذا الغرض سوف يأخذ تقييمهم بالإعتبار المخاطر الموجودة في الأمكنة المختلفة من المؤسسة لكي يقدموا مستوى مقبولاً من التغطية الرقابية، والنقطة المركزية هي الحاجة للتحقق من أنه لا توجد ضغوطاً ذات تأثير غير مناسب على أداء «أعمال الرقابة المتعددة»(٢٥).

قد يعمل المدققون تحليلاً حول ما إذا تم إنجاز مردود الإنفاق المالي بشكل جيد ـ وقد يمررون إلى الإدارة نتائج التحليلات بما فيها الإضاءة واقتراحات التحسين وينبغي على المدققين الداخليين أن يأخذوا في الإعتبار الإقتصاد والكفاءة والفعالية في تدقيقهم، وفي التحليل النهائي تكون الإدارة مسؤولة عن التأكد من وجود ترتيبات مناسبة لتأمين مردود الإنفاق، المالي والمدير القدير هو الذي يسعى لإنجاز مردود الإنفاق المالي وفق الأهداف المتفق عليها بالإستخدام الأفضل للموارد.

١ / ٨ ـ الرقابة الداخلية والخارجية على مردود إنفاق الأموال:

أصبح كل من المدققين الداخليين والخارجيين ملمّين بالرقابة على مردود الإنفاق المالي ويدور جدل حول فكرة أن المدققين الداخليين غالباً مايكون لديهم إدراك تاريخي لتطور المؤسسة الزمني، ويتوقع منهم أن تكون لديهم رؤية

مـفـصلة لسـيـاسـات المؤسـسة وشخصيتها وحدودها، لذلك فيتوقع منهم أن يقدموا توصيات جيدة لتحسين نواحي الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

وربما يستطيع المدققون الخارجيون استخدام خبراتهم في المشورة الإدارية لخـدمـات شـؤون الأفـراد، بقيامهم بالرقابة على مردود الإنفاق المالي، فيكونون أكـثـر مـصـداقـيـة في اقتراح تغـييرات في المؤسـسـة باعتبارهم جهة خارجية بالإضـافـة إلى مقدورهم أن يطبقوا معرفتهم الخاصة لفلسفة وأساليب الرقابة، ورغماً عن هذا فـالتـعليم المسـتمر مطلوب في منهجية الرقابة على مردود إنفاق الأمـوال والإدراك الإداري للمـؤسسات ومهارات التشخيص والعمليات والتآلف مع المؤسسة الخاضعة للرقابة.

يـُواجـه المدقـقـون الخارجيون مهمة الإختيار الحذر والتدريجي في القيام بمهام الرقابة على مردود الإنفاق المالي وعليهم أن يؤسسوا في نفس الوقت قبولاً ورضاً وثقة بي عملائهم من المؤسسات.

كل من القطاعين العام والخاص يشكلات هدفاً لتحليل جوانب الإقتصادية والكفـاءة والفـعـاليـة وقـواعـد الرقـابة ومقاييس الأداء وكفاية أدوار الرقابة الخـارجـيـة والداخليـة وبالإشارة إلى مفاهيم المساءلة وتقارير التدقيق، يوجه التحليل إلى كلا القطاعين.

من المعترف به أن مـدقق مردود الإنفاق المالي في القطاع العام مسؤول أمام المـشرع ـ بـيـنما المسـاءلة في القطاع الخـاص مـقـتصرة على إدارة المؤسـسـة الخـاضـعة للتدقيق ـ ومن الأسهل أن تتصور دعماً قانونياً للرقابة على مردود الإنفاق المالي في القطاع العام، إلاّ أن التشريع في القطاع الخاص مفتوح للمناقشة بشكل أكبر حـول مـلاءمـتـه، وأن الأنماط العـامـة للتـقارير في القطاعين العام والخاص قد تقدم وفقاً لمفهوم التقارير الرقابية.

إن الدافع القانوني للرقابة على مردود الإنفاق المالي في القطاع العام يمكن أن يستلزم تقارير تكون في متناول الجمهور، وإذا كان التقرير في القطاع الخاص محدداً بإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق، فقد لا تصل تقارير الرقابة هذه إلى حملة الأسهم.

تركز الإنتباه الكبير على ملائمة الصيغة لتقرير مردود الإنفاق المالي، فقد عرّف البعض عدداً من النواحي التي يشكل على المدقق معالجتها، ومنها ما يشمل اعتماد معيار أداء موضوعي ويمكن قياسه وكذلك وضع قواعد أداء متطورة، وبناءً عليه فإنهم يجادلون في أن المدققين قد لا يكونوا راغبين في أن يلزموا أنفسهم بآراء مختصرة في البيان المصاحب لالتزامهم القانوني، وفي الحقيقة «غالبية أعضاء المؤسسة المحترفين يعتبرون (خطاب الإدارة) أفضل صيغة تقرير مناسبة»(٢٦).

يذكر فلنت (FLINT) بعض الجوانب التي تسبق كتابة التقرير ذي الصيغة النموذجية ـ وهي النطاق الأوسع ـ مشاكل القياس وتدبير فريق تدقيق منضبط وإجراءات متمشية مع الرقابة على مردود الإنفاق المالي(٢٧)، وقد يحتوي التقرير مقدمة تشتمل على الأهداف والنطاق والمدخل العام والإجراءات المستخدمة ويلخص قائمة الملاحظات المهمة والتوصيات ـ وقد تصدر تقارير الرقابة على مردود الإنفاق المالي كتقارير مؤقتة أثناء العمل أو في نهاية مدة التكليف، وينبغي أن يتصف تصميمها وتنفيذها بالسهولة والوضوح.

بعض الأقطار مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة تفضل التقارير الطويلة في نموذج خطاب الإدارة.

١ / ٩ ـ المنهج وأساليب الرقابة:

تعرفنا فيما سبق على التعريفات المختلفة للرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي، ولا شك أن كلاً من هذه التعريفات يعطى وزناً مختلفاً للطرق التحليلية التي يمكن استخدامها، ومع أننا نقبل بأن التعريف يحتوي على دراسة الاقتصاد والكفاءة والفعالية فمن المحتمل أن نتصور أنواعاً أخرى من المراجعة ـ فمثلاً نستطيع أن نجد دراسة منهجية كجزء من مداخل أنظمة الرقابة بحيث تؤكد أن البحث عن الاقتصادية يعطى وزناً مؤثراً.

إن الفحوص المختارة لكفاءة العمليات يتم القياس بها من قبل فنيين متخصصين وعلى إطلاع وعلم بالخدمات المنوي مراجعتها، وإن الدراسات التحليلية لمثل توجهات الأداء هذه يجب أن تكون متوفرة لتساعد المنشأة في تحقيق أهدافها المحددة، أو أغراض الأداء لكل خدمة، هذا العمل يحتاج إلى مهارة التحليل والتقييم وكذلك إلى فهم واسع للمؤسسات المماثلة، ولهذا فإن هناك ثلاثة أنواع من المراجعين المهرة هم المدقق (AUDITOR)، والاختصاصي العمليات (OPERATIONAL SPECIALIST)، والمحلل (ANALYST).

هناك ثلاثة امكانات للخطوة التالية، يمكن اقتراحها:

أولاً : إن مختلف المقاربات والقواعد الموجودة يمكن الاستمرار بها.

ثانياً: من المفيد أن ننشىء كياناً ما (لجنة أو وحدة) يتولى إجراء البحث المركزي.

ثالثاً: إنشاء نوع من التشكيل لتبادل الرأي والخبرة، وبحث المشاكل (اجتماعات ـ جلسات.. الخ)(٢٨).

هناك طرق عديدة لتحقيق أهداف الرقابة، وفي الحقيقة لا يوجد طريقة فضلى، فكل طريقة لها فوائدها، ومضارها، وهناك مشاكل يجب تجاوزها مثال ذلك: انتقاد الأهداف يمكن أن يستعمل لتحديد نقاط الضعف في أنظمة الضبط

المطبقة، وهذه المقاربة تزود الجهة القائمة بالرقابة بالدليل على أن النظام ضعيف عملياً ونظرياً، وتساعد المدقق على تحديد التحسينات الضرورية وتكلفتها، ولكن قصور هذه المقاربة هي أنها لا تقيّم وتفحص أنظمة الضبط إلاّ في حالات فردية أو حالة دراسة المشروعات، ولا زالت الحاجة تدعو لفحص الحالة لتقديم الدليل القوي لقاعدة الرقابة، ولكن من البداية فإن تخطيط العمل وتنفيذه يكون أكثر تركيباً.

إن بعض أعمال مردود الإنفاق المالي تهتم بمناطق العمل الموجودة في العديد من الإدارات والتي يتوفر بها بعض القواعد المقبولة من الإدارة الجيدة والضبط، مثل المخازن والعقود وبعض الأعمال الرأسمالية، وهنا يتوفر نطاق أكثر اعتماداً على القواعد لتطوير مقاربة رقابية، ولتطبيق دراسات مقارنة، وبالمفارقة فإن عدداً من الدراسات تشمل مناطق صعبة الحكم، مثل الأهداف، والغايات، والمقاييس السارية المفعول للأداء، وهذه تعامل فقط على أسس عريضة على الأغلب، ويجب تطوير ووضع معايير للتقييم كلما تقدمنا بالعمل وتكييفها على المشروع المعني، وإن نجاح هذه الأعمال يعتمد على المدى الذي نستطيع به إقناع الإدارة الخاضعة للتدقيق لتحليلنا، وحكمنا ومدى سلامة توصياتنا، وهناك بعض الأمور ذات الصلة بالمسألة المذكورة آنفاً مثل شكل التقارير، العلاقات مع الإدارات الأخرى.. الخ.

يشير (GLYNN) مسألة «ما إذا كان ينبغي على الرقابة على مردود الإنفاق المالي والرقابة التقليدية أن تعامل بشكل متميز، أو أن تعتبر جزءاً من الرقابة الشاملة»(٢٩) وهو يجادل في أن كلاً من إدارات الرقابة الحكومية ومؤسسات الرقابة في القطاع الخاص التي تقوم بعمل الرقابة لمؤسسات القطاع العام قد جربت المدخل السابق، وفي رأيه أن مكتب المراقب العام الكندي اتخذ مقاربة أفضل ويقول في مطبوعته «المدخل إلى الرقابة الشاملة» في الصفحة رقم ٥:

«إن نطاق الرقابة الشاملة يتضمن شهادة على المعلومات المالية والأداء

المرتبطة بالمساءلة والتي تتفق مع أية متطلبات محددة في القانون، والنطاق واسع بدرجة كافية ليسمح بالمراجعة وكتابة التقرير حول إدارة المال والمصادر البشرية والمادية، ويشتمل هذا على مراجعة نشاطات الإدارة الرئيسية وتقييم ملاءمة الأنظمة والضوابط المتعلقة بها، لتحقيق ما يتصل بها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية وهناك طريقة واحدة لتخليص النطاق هي كيف تعرف أنك تدير بشكل حسن وكيف تكتب تقاريرك عن ذلك»(٣٠).

هذا المدخل يحتاج الى رؤية عميقة في المتطلبات المالية القانونية للادارة لتفحص نظمها الداخلية وضوابطها من أجل تجميع النشاطات المركزية للبرامج الخاصة المنتقاة للمراجعة.

وبكلمات جلين (GLYNN) «أن المدخل المتكامل يحقق بشكل أكثر الطلبات الأوسع التي يحتاجها مهنة الرقابة التي تؤدي دوراً واسعاً في القطاعين الحكومي والخاص»(٣١).

١ / ١٠ ـ مقياس الأداء:

إن تقديم الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي يجلب معه بعض القضايا العمليات التي لها تأثير على تطبيقاتها، إحداها مشكلة مقياس درجة الاقتصاد والكفاءة والفعالية، ولنعترف بأن تقرير مردود الإنفاق المالي يتطلب مقياساً معيارياً مقبولاً ومناسباً للنتائج الجاري تقييمها.

وبشكل أوسع فإن المدخل إلى قياس الأداء في الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي يستلزم تقييماً يتضمن أبعاداً نوعية وكمية من وجهة نظر ستولمان (STALLMAN) ينبغي أن يصمم قياس الأداء حول أربعة معايير هي: ـ الصلة الوثيقة بالموضوع ـ والاستقلالية ومدى الاعتماد على المعيار ـ والموضوعية(٣٢).

لا شك في أن قياس الأداء ينبغي أن يكون ذا صلة وثيقة بأهداف المؤسسة، والاستقلالية تعين وتحدد المدى الذي يتأثر به الجزء الجاري تقييم أداؤه بواسطة عوامل خارجية أو من قبل قطاعات أخرى في المؤسسة، ومدى الاعتماد «يتطلب أن يكون قياس الأداء دقيق بشكل كاف للإشارة إلى اتجاه ومدى التغيير»(٣٣)، والموضوعية تتطلب من المراقب أن يكون عادلاً ويضع جانباً تحيزه الشخص في تقييمه لرقابة مردود الإنفاق المالي.

وغني عن القول أن مفهوم قياس الأداء له صعوباته المتوارثة ـ فمثلاً غالباً ما تتميز البرامج الجديدة بقلة توفر المعيار الموضوعي للأداء والمقاييس وتتضمن بعض المتغيرات غير المتوقعة، قد يكون من الصعب أن نحصل على الحجم المطلوب من البيانات المتنوعة التي تسهل عملية القياس وقد لا تكون نتائج البرنامج في متناول اليد على المدى القصير، وقد يمكن تقديرها على المدى الطويل، أما التغييرات متوسطة المدى في سياسة المؤسسة أو الحكومة فقد تكون غير متوقعة وتنعكس سلباً على نتائج البرنامج، وفي بعض الأحيان يكون الأداء صعب التحديد كمياً بسبب طبيعة المتغيرات غير المتوقعة، ولكن نعتمد كثيراً على المقاييس الكمية، فإنه يجب أن يكون ذلك بسبب إدراكنا لقلة المعلومات وبساطة البيانات والأمور التي تظهر غالباً بشكل غير متوقع.

مشكلة تقرير قواعد مناسبة للحكم على الأداء تعقد مشاكل القياس الموروثة بشكل أكبر، وعندما تكون المقارنة مع قواعد الصناعة العامة غير متوفرة لدى المدقق فإن الأنظمة أو التشريعات قد تقدم بعض الخطوط العريضة، وستحكم المعايير الأربعة المتقدمة الذكر أية صيغة لقواعد الأداء، وتصميم مقياس ممتاز يستلزم بالضرورة بيانات ترتب بطريقة منظمة لتسهل المقارنات وتحدد آثار بعض التغييرات أو النشاطات أو البرامج المعينة، ويجب أن يعطى انتباه خاص إلى عزل أو تحديد أو ضبط منابع الأخطاء الناتجة عن المقاييس والتفاعلات الاجتماعية أو المتغيرات البيئية المحيطة.

وفي النهاية هناك مشاكل أساسية مرتبطة بمحاولات ربط رقابة الأداء بالمقاييس المالية بالرغم من وجود وسائل مقبولة للتحكم بالمصروفات من خلال القوة العاملة والموازنات المالية، إلاّ أنها في أحسن الأحوال مقاييس بدائية للكفاءة والفعالية، وبالرغم من مقاييس الربحية والمخرجات المختلفة التي تم الاعتماد عليها بنجاح لتقييم مستوى الأداء لنشاط العمليات، إلاّ أن المشكلة تكون مختلفة تماماً عند محاولة تطبيق مقاييس مشابهة لإدارات الخدمة في مؤسسة ما.

١ / ١١ ـ مستقبل الرقابة على مردود إنفاق الأموال:

بالرغم من أن الرقابة على مردود الإنفاق المالي قد حققت مقداراً لا بأس به من النجاح فلا زالت بحاجة إلى وسيلة إدامة الدفع والبحث المنسق والتطوير ويؤمل أن يكون في الإمكان تطوير وحدات ذات منهجية قابلة للتحويل تكون مهمتها تخفيض الوقت والكلفة اللازمين للرقابة، كما تساعد على التنبؤ بنتيجة الرقابة وفعالية تكاليفها في حالات خاصة.

وعلى أي حال فهناك عمل كثير قبل تقرير قواعد للعمل، وعندما تصبح أنماط المساءلة وأنظمة الضبط الإداري ناضجة، سوف تتغير حينئذ طبيعة الرقابة على مردود الإنفاق المالي في أية منشاة، وسوف تشجع الأنظمة التطبيقية المحسنة، تطبق الرقابة على مردود الإنفاق المالي، وبالإضافة إلى ذلك فإن إيجاد علاقة لصيقة بين الرقابة على مردود الإنفاق المالي والرقابة المالية سوف يكون له تأثير كبير على طريقة تنظيم المدققين لرقابتهم على مردود الإنفاق المالي.

يقول هوب وود (HOPWOOD) «إنه لا يوجد في الوقت الحاضر تكنولوجيا متوفرة وجاهزة للرقابة على مردود الإنفاق المالي، وبالرغم من خبرة الأمريكيين فإن موقفهم يفترض أنها حقل يصعب فيه تطبيق روتين الممارسة، وأكثر من ذلك فإن طول وصعوبة مرحلة التجربة الكندية يؤكد هذه

الملاحظة»(٣٤) ويتوقع أن يتسارع التقدم في حقل الرقابة إذا كانت النشاطات الحكومية ذات العلاقة بسيطة، ولا يوجد هناك شك في أن التجربة ضرورية في حقل مردود الإنفاق المالي لأن كلاً من حجم العمل المطور والفروق بين الأهداف والإنجازات يستلزم هذه التجربة العملية ويؤمل أن تؤتى هذه الأهداف ثمارها.

١ / ١٢ ـ الخاتمة:

إن مردود الإنفاق المالي تعبير له تعريفات متعددة. وبشكل عام فإنه يرتبط بتحقيق الإقتصاد والكفاءة والفعالية، والرقابة على مردود الإنفاق المالي ضرورية على مستوى كل من القطاعين العام والخاص وهدفها الأساسي هو تحسين الإدارة، وهي طريقة مفيدة لإنشاء ضبط أساس على الإنجازات، والمدقق مؤهل للقيام بكثير من أعمال الرقابة على مردود الإنفاق المالي.

كما ينبغي أن تبدأ الرقابة على مردود الإنفاق المالي بتحليل أولي للمؤثرات المالية ـ فإن تطبيق معيار صحيح للاقتصاد والكفاءة والفعالية لاستخدام المصادر سوف يساعد على تحسين الرقابة على مردود الإنفاق المالي، إضافة إلى ذلك فإن تطوير تقنيات عملية بجانب قدرات المدققين سيبقى أمراً أساسياً لمهنة الرقابة.

مراجع الفصل الأول

1 - Aian Hardcastie, Vaiue for Money Audits: Proceedinqs of a One - Day Seminar, Royal Institute of Pubilc. Administration, the U.K., 1982, P. 12.
2 - A.R. Megarry, "Comprehensive auditing: the wave of the future, CMA maqazine, September - October 1985, p. 49.
3 - "Summary" Value of Money Audits: Proceedinqs of a One - Day Seminar., P. 8.
4 - Megarry, "Comprehensive auditing", pp. 48-9.
5 - L.D. Parker, Value for Money Auditing: Conceptual, Deveiopment and Operational Issues, Austraiian. Accounting Research Foundation, 1986, p. 7.
6 - Ibid., p. 8-9.
7 - Ibid., p. 9.
8 - Ibid., p. 10.
9 - J. Glynn, Value for Money Auditing in the Poblic Sector, prentice Hall International, London, 1985, p. 1.
10 - Ibid., p. 18.
11 - Ibid., p. 20.
12 - Ibid., p. 21.
13 - J.Glynn, "The value for money trend", Accountancy, December 1982, London, p. 129.
14 - Ibid., p. 130.
15 - J. Claude Allard, "Comprehensive auditing in Crown Corporation", CA Maqazine, Voi. 114, February 1981, pp. 38-9.
16 - J. Glynn, Value for Money Auditing in the public Sector, p. 22.
17 - Ibid., p. 23.
18 - J. Allard, op. cit., p. 39.
19 - Jean - Pierre Boisclair, "The challenge of Comprehensive Auditing:, CA Maqazine, No. 117, January 1984, p. 26.

20 - Parker, op.cit,. p. 18.

21 - Authur Merchant, "Vaiue for Money audlts: a critical commentary", Public Finance and Accountancy, 30 October 1987, pp. 17-8.

22 - Megarry, op. cit., p. 50.

23 - Ibid., p. 51.

24 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector, p. 23.

25 - Hardcastle, op. cit., p. 8.

26 - Parker op. cit., p. 49.

27 - Ibid.

28 - Hardcastle, op. cit., p. 16.

29 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector. P. 90.

30 - Ibid., pp. 90-91.

31 - Ibid., p. 92.

32 - Parker, op. cit., p. 43.

33 - Ibid.

34 - A. Hopwood, "Value for Money: Practice in Other Countrles", Vaiue for Money Audits: Proceedings of a One - Day Seminar, p. 43.

الفصل الثاني

الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي

في القطاع العام

١ / ٠ - المقدمة:

هدف هذا الفصل أن يأخذ في الإعتبار ممارسة مردود الإنفاق المالي في القطاع العام لكي يبرز أهدافها، ويعرف دورها وطرق تنفيذها والرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية وأساليب تطبيقها، وينفذ الفصل كذلك مراجعة الترتيبات.. وكذلك مراجعة أداء أحد المشروعات كحالة للدراسة.

ويحتوي الفصل على ثلاثة أقسام: الأول الرقابة على القطاع العام ويناقش تعريف وتحديد القطاع العام ودوره، والمدقق ومردود الإنفاق المالي - الرقابة الداخلية والخارجية في القطاع العام، والمدققون الداخليون والخارجيون وعناصر الممارسة الجيدة.

يعالج القسم الثاني الإقتصاد والكفاءة والفعالية، ويتابع فحص مقاييس الإقتصاد والكفاءة ويقدم دراسة حالة عن الكفاءة والإقتصاد ويأخذ في الإعتبار رقابة الفعالية وتقييمها.

يقدم القسم الثالث دراسة حالة عن رقابة الفعالية، وينفذ مراجعة الترتيبات ومراجعة أداء مشروع.

٢ / ١ ـ الرقابة على القطاع العام:

تواجه الدول المتقدمة تحديات خطيرة جعلت السياسيين والإداريين والجمهور يشعرون بالحاجة الملحة للقيام برقابة مردود الإنفاق المالي، ويواجه القطاع العام طلباً متزايداً لتقديم خدمات وبرامج متنوعة وكثيرة، وحيث أن الموارد اللازمة لتلبية هذه الحاجات محدودة، فإن مؤسسات القطاع العام أصبحت أكثر عرضة للمساءلة عن اجراءاتها من ذي قبل، والتغيير الظاهر في الظروف الإقتصادية والسياسية أدى إلى الانتقال من مرحلة التوسعة إلى مرحلة المساءلة، ولكن ما هو القطاع العام؟

من المتفق عليه أنه لا يوجد تعريف شامل أو كامل للقطاع العام وفي الحقيقة فإن القطاع العام يتغير طبقاً للنموذج السياسي والحدث التاريخي ـ وعلى كل فوجود القطاع العام لا يمكن تجنبه لعدة أسباب، فهو يقدم خدمات مثل الدفاع والعناية بالمحتاجين حيث يفشل القطاع الخاص في أن يقدمها على أرض الواقع وهو يقدم خدماته بغض النظر عن قدرة الأفراد على دفعها كالصحة والتعليم، وإذا كان الهدف المفترض للقطاع الخاص هو رفع الربحية إلى أقصى حالاتها وعلى المدى الطويل، فإن القطاع العام لا يهدف لذلك بشكل واضح»(١).

إنه من الصعوبة بمكان أن نقيس المخرج من النظام بسبب طبيعة الخدمات المقدمة ـ ويجادل بويز (BOYS) في أنه لا توجد علاقة مباشرة بين التكاليف والمبيعات أو معيار يتم من خلاله الحكم على الأداء والمساءلة، ولذلك فإن هناك ضرورة في أن تكون لدينا صيغ من الضوابط تكون مكملة للأنظمة وإحدى هذه الصيغ هي الرقابة على مردود الإنفاق المالي.

حيث أن بعض الأساليب قد تم تطويرها نسبياً في القطاع العام مثل أساليب التخطيط - فإن الضغوط من أجل التغيير، تجبر بعض مدققي القطاع العام على أن يجاروا القطاع الخاص، وبالرغم من أن رقابة القطاع العام مشابهة فنياً لأي رقابة في أي مكان كانت، إلاّ أنها تمارس ضمن دائرة التأثير السياسي.

وطبقاً لجونز وبيتس (JONES AND BATES) «فإن النقطة المهمة لفهم أن أي تعارض (نزاع) بين الخطط السياسية والاقتصاد العقلاني فإن الخطط السياسية تأخذ الأولوية في القطاع العام وعلى الأقل على المدى القصير»(٢). وبالرغم من أن تقييم مردود الإنفاق المالي يشار إليه على أنه مجال اختصاص المحاسبين المتخصصين في القطاع الخاص فإنه يتم إجراؤه كرقابة في القطاع العام.

يجب التأكيد في القطاع العام على أنه ليس من مسؤولية المدقق أن يناقش السياسة - وعلى النقيض من ذلك فإن المدقق في القطاع الخاص يستطيع مناقشة السياسة حيث لا توجد محظورات سياسية. إن مسؤوليات المدقق في القطاع العام هي أن عليه أن يتأكد أن التقدم باتجاه إنجاز التغيير وتحقيق الأغراض قد تم، بينما في القطاع الخاص عادة ما ينتهي عمل المدقق برفع التقرير النهائي، ويجب على المدقق في القطاع العام أن يراقب ويشجع الإنجاز إذا كان الواجب القانوني يقتضي أن يكون ذا تأثير مثمر، ومدقق القطاع العام لديه الخيار الأخير في اختيار موضوع الرقابة بينما إختيار الموضوع في القطاع الخاص تتصرف فيه الإدارة.

إن نطاق وأهداف الرقابة لمعظم مدققي القطاع العام تتأثر بأنظمة الأجهزة الرقابية والإشرافية، وأن الدوائر الحكومية والتي لها مسؤوليات نظامية تعمل على أن يقوم معظم أشخاص القطاع العام بالنشاطات التي منحوا سلطات قانونية للقيام بها سواء كانت عامة أو محددة، والتعليمات التي تؤثر على

نشاطات الجهات الخاضعة للرقابة في القطاع العام تتراوح بين المتطلبات القانونية والمتطلبات الإدارية المفصلة، ومهما يكن فإن مستوى التعليمات يعتمد على مستوى الجهة الخاضعة للتدقيق، وبعض الجهات لديها متطلبات أكثر من البعض الآخر ومما لا شك فيه أن طبيعة التعليمات الخارجية والداخلية لجهة ما سوف تؤثر على طريقة القيام بالرقابة.

وتختلف الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي في القطاع العام في طبيعتها وأهدافها طبقاً للأسس التي يتم بها تصنيفها، ولنعترف بأن مجموعة من القواعد الرقابية المتفق عليها والإرشادات والتأثيرات النظامية تؤثر على الطريقة التي يسلكها المدقق في القطاع العام، وتعطى الإرشادات دليلاً على الإعتبارات المعطاة إلى المتطلبات النظامية التي تؤثر على المدقق أو على الجهة الخاضعة للتدقيق عند تطبيق قواعد الرقابة والإرشادات في مهمة الرقابة على القطاع العام، إن إدارة الجهة تتحمل المسؤولية الأولى عن تأمين التطابق مع التعليمات المتعلقة بهذه الجهة.

وفي الختام يوجد دليل كاف على أن قواعد عليا للمساءلة مطلوبة وأن الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي نمت لتشكل جزءاً كبيراً من عمل كثير من المدققين بسبب تزايد الدفع باتجاه الكفاءة في جهات القطاع العام.

٢ / ١ / ١ - المدقق ومردود الإنفاق المالي:

كما قلنا سابقاً فإن واجب المدقق أن ينتبه إلى ما هي «القيمة الجيدة» وما هو «الكفء» وما هو «الفاعل» وينبغي أن يكتشف ويثبت بالحجة مظاهر الفشل ليحصل على مردود الإنفاق المالي أو على مؤشرات على عدم الكفاءة وعدم الفعالية ولكي يعبر عن رأي مهني محترف عن مردود الإنفاق المالي يتطلب منه استخدام أساليب البحث والتحري والفحص إلى المدى الذي يمتد إليه مردود الإنفاق المالي وعلى مدى واسع من النشاطات في مختلف الدوائر.

يجادل جلين (GLYNN) في أن «دور المدقق ينبغي أن يدعم الإدارة بالمساعدة في تعيين الخلل وإعطاء النصيحة بالقيام بإجراءات في مجالات ممكنة»(٣).

إن أداء الإدارة في إنجاز مردود الإنفاق المالي قد يتم تقديره بواسطة أقسام داخلية مثل الرقابة الداخلية، والرقابة الخارجية أو بواسطة فريق مراجعة خارجي وقبل المباشرة بالرقابة على مردود الإنفاق المالي ينبغي على المدقق الخارجي أن يصل إلى فهم جلي مع المؤسسة ذات العلاقة لأغراض ونطاق العمل المطلوب إنجازه وشكل التقرير المتوقع إصداره. وينبغي أن يأخذ المدققون الداخليون مقاييس أخرى توضيحية مع الإدارة لأهداف ونطاق وطبيعة أي عمل ذي قيمة كبيرة للرقابة على مردود الإنفاق المالي.

يفضل جلين (GLYNN) أن يكون لدى المؤسسة فريق داخلي للرقابة على مردود إنفاق الأموال وأن يكون لديها في نفس الوقت لجنة رقابة وينبغي كذلك أن تكون هناك مراجعة للهيكل التنظيمي للجهة ولأهداف سياستها الرئيسية والاستخدام الرئيسي لمصادرها، وينبغي أن تعرف النشاطات المتخذة وأهدافها لكل جزء من أجزاء المؤسسة والمعلومات عن المخرجات لا سيما التي يمكن قياسها، والتكاليف المترتبة ضرورية لتقدير الكفاءة والفعالية، وعند الممارسة يكون لعمل المدقق وجهان، هما تقديم الحسابات والحكم على الأداء المالي للمؤسسة من جهة التكاليف ـ والفعالية لسياسات منتقاة، وهكذا فإن «مهمة المدقق هي مراقبة أداء كل من الموظفين المنتخبين والإدارة»(٤) أو أن دوره يكون مراجعة فعالية الأنظمة التي تستخدمها الإدارة لكي تراقب مردود الإنفاق المالي لتتأكد من إتخاذ إجراء فعّال لمواجهة المردود الضعيف.

٢ / ١ / ٢ ـ الرقابة الداخلية:

قد تعرف الرقابة الداخلية على أنها وظيفة تقييمية مستقلة داخل المؤسسة

لمراجـعـة نشاطات مربوطة بكل المستويات الإدارية، ولسوء الحظ لم تقبل كل هيئات القطاع العـام مفهوم الوظيفة التقييمية المستقلة وخاصة بعض الجهات في الحكومـات المحليـة، ولا توجد لدى بعض المؤسسات أقسام خاصة بالرقابة تقـوم منفردة ولوحدها بالرقابة الداخلية. وفي هذا النص، فإن الرقابة الداخلية هي جـزء من الإجـراءات والأنظمة المعمول بها في الدوائر ومسؤوليتها أن تقدم تقـييماً للكفاية ومدى الإعتماد والفعالية لأنظمة الضبط الداخلية وترفع تقريراً عن فـعاليتها للإدارة. بالإضافة إلى مسؤولياتها عن تقديم النصح للمديرين عن العناصر الأساسية كل في مجال مسؤوليته، ولكي تقوم بهذه المسؤولية فإن من الضروري أن يتم تقـيـيم الضـوابط على أسـاس الاقـتصاد والكفاءة والفعالية ويجب أن يأخـذ المدقـقـون الداخليـون بعين الاعتبار أي حاجة لمراجعة مردود الإنفـاق المالي للنشـاطات التي يدقـقـونها، وهذه المراجعة تتطلب فحصاً لتقييم النتائج التي تحققت من تلك النشاطات.

إن مـراعـات مـردود الإنفاق المالي جزء متمم لنظام الضبط الداخلي للإدارة وينبـغي أن يكون خـاضعاً للرقابة الداخلية، وقد يقوم بالمراجعة وحدة رقابة داخليـة أو فـريق مـشترك يشـمل مـدقـقين داخليين وطاقم مفتشين ومراجعين ومستشارين خارجيين حسبما يقتضيه العمل، وينبغي أن يأخذ رؤساء الرقابة الداخليـة في الاعـتبار أن الرقابة الداخلية ينبغي أن تتجنب أخذ دور تنفيذي في تقـرير اجراءات وضوابط مستقبلية، وينبـغي أن يـُحافظ على موضوعيتها التي يمكن أن تتعرض للشبهة بسبب التقييم المباشر للأداء والمشاركة في عملية منع القـرار إن أفـضل طريقـة فـعـالة لوحـدة الرقابة الداخلية هي أن تعمل تقييماً منظماً للرقابة.

من المتـفق عليـه أن «الهدف الكلي لرئيس الرقـابة الداخليـة هو أن يقـدم الخـدمـة المطلوبة من قـبل مسؤول المحاسبة في نفس الوقت الذي يؤكد فيه أن مـسـؤولية الرقابة الداخلية الرئيسية لتقديم التأكيد على النظام الداخلي ليست منسية بأي طريقة كانت»(٥).

لتحقيق رقابة داخلية سليمة يجب أن تكون هناك قواعد أساسية وممارسات تتبع للقيام بها، وهذه تدعى قواعد الرقابة الداخلية والتي لها فوائد وأهداف متعددة، وهي تتمثل في تعريف القواعد المقبولة، لوضع الأسس لإرشاد المدققين وتقرير المسؤوليات لأولئك العاملين الملقى عليهم واجب العمل في وحدة رقابة داخلية فعالة. إن القواعد هي بيان لأفضل ممارسة وهي بنفسها لا تنجز إلا القليل ولكن تكون مؤثرة يجب أن تتبناها إدارة الرقابة وأن يتم توزيعها بين الموظفين.

ويشار إلى الاستقلالية كمبدأ أساسي للرقابة وبدونها ستكون وظيفة الرقابة غير فاعلة، وتظهر الاستقلالية في الرقابة الداخلية من استقلالية المجال والمدخل والتقرير والنشاطات والأشخاص، إن تقييد المجال لعمل المدقق غير جائز وينبغي أن يكون المدقق حراً طليق اليد في فحص وكتابة التقارير عن نشاطات أي دائرة ضمن المنشأة ولكي يؤدي عمله بشكل صحيح وكامل يجب أن يمنح المدقق حق الدخول في كل الأوقات المناسبة على السجلات المالية للمنشأة وحق فحص كل الموجودات ومن الشروط المفضلة التي ينبغي أن يقدمها رئيس للمنشأة هي أن يمكن مدير الرقابة من كتابة التقارير لكل مستويات المنشأة.

وبالنظر إلى استقلالية الأفراد، يسمى مدير الرقابة لتحقيق استقلالية كلية للموظفين الذين يديرون الأنظمة التي هي تحت المراجعة، وينبغي على موظفي الرقابة ألاّ يكون لهم الحق في فحص وكتابة التقارير عن أعمال يقوم بها أفراد تربطهم علاقة شخصية بهم، وكذلك لا يطلب منهم أن يدققوا منطقة نشاط كانت ضمن خط مسؤولياتهم في الماضي.

إن مركز مدير الرقابة ذو أهمية كبرى في أي منشأة تابعة للقطاع العام ـ ويتطلب مركزه اتخاذ قرارات متعددة بدون حاجة إلى إرجاع المشاكل إلى سلطة أعلى، وإضافة لذلك فإن عمله يشمل الاتصال والمناقشة مع موظفي المناصب

العليا لدوائر أخرى، وأحياناً مع أعضاء مجلس الإدارة، إن تقرير واجبات ومسؤوليات هذا المنصب ضرورية. ومدير الرقابة أو رئيس المدققين الداخليين في القطاع العام لديه مسؤوليات ثلاث، فهو أولاً مسؤول عن إدارة قسم الرقابة الداخلية ذي المؤهلات العالية، وتمتد مسؤوليته لتوظيف طاقمه وتنظيم برنامج تدريب مناسب وثانياً يطلب من مدير الرقابة إعداد خطة تدقيق طويلة الأجل قد ترتفع إلى المدير المالي والرئيس التنفيذي أو إلى عضو مجلس الإدارة، ومدير الرقابة مسؤول عن إتمام خطة مفصلة بالتنسيق مع المدقق الخارجي وترفع إلى المسؤول الأول للموافقة عليها بالإضافة إلى أن «رئيس المدققين الداخليين سوف يرتب أمر المراجعة والإشراف الملائم لعمله الرقابي والتأكد من أن الخطة الموافق عليها تطبق بحذافيرها»(٦).

كما يطلب منه كذلك إعداد تقرير سنوي عن التقدم ونشاطات طاقم قسم الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تقرير عن أي شأن متعلق بالمؤسسة أو المنشأة، ويرفع تقريره السنوي إلى المدير المالي وإلى الرئيس التنفيذي أو عضو مجلس الإدارة.

وقد أسس بعض مدراء الرقابة فرقاً منفصلة للقيام برقابة مردود الإنفاق المالي تحت مسميات مثل «فريق مراجعة المردود» و«مجموعة تدقيق الإدارة» والغرض من ذلك هو عمل فريق متميز طليق اليد ليطور الخبرة والخبراء في مجال مردود الإنفاق المالي، ومن جهة أخرى فإن عمل مردود الإنفاق المالي يظهر في أقسام رقابية عديدة كجزء لا يتجزأ من مهمة الرقابة.

يقول بتري وسيمبسون (BUTTERY AND SIMPSON) «يطلب من المدققين الاهتمام بقضايا مردود الإنفاق المالي، عندما يعملون في وحدات قائمة على الأنظمة ووحدات قائمة على الإجراءات، وفي (بعض) المؤسسات أو المنشأة يتم تخصيص وقت منفصل لدراسات مردود الإنفاق المالي ويتم تخطيط تمارين فردية. وبهذه الطريقة يستطيع مدير الرقابة أن يتأكد أن اهتماماً خاصاً موجهاً

لإنجاز مردود الإنفاق المالي حيث يمكن تركيز المصادر على منطقة ذات أداء ضعيف والتي قد تعرف عرضياً من خلال الرقابة المالية المستندة على النظم أو الرقابة المالية المستندة على بنود الإتفاق»(٧).

٢ / ١ / ٣ ـ الرقابة المالية الخارجية:

ينبغي أن تؤدي الرقابة المالية الخارجية من قبل أشخاص مؤهلين مستقلين عن المؤسسة أو المنشأة، وقد تؤدي من قبل مدققين خارجيين أو مستشارين ويتجلى دورهم بقياس وتقييم فعالية وسلامة نظام الضبط الخارجي، ويتم التركيز في هذا المجال على الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي أو الرقابة الشاملة وللتقييم المناسب لاستخدام ندرة المصادر الضئيلة على ضوء الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

للمدقق الخارجي في القطاع العام دوران هما: الرقابة المالية والرقابة على مردود الإنفاق المالي، والرقابة المالية تركز على ملاءمة ومشروعية الإنفاق بينما الرقابة على مردود الإنفاق المالي تركز على عناصر الإقتصاد والكفاءة والفعالية كما تركز على كتابة التقارير عن أداء الإدارة. ومهما يكن فليس من السهولة تنفيذ الرقابة على مردود الإنفاق المالي لأنها تحتاج إلى رغبة سياسية وأهداف محددة واضحة وطاقم مدققين ذوي مؤهلات عالية.

قد يجد المدقق الخارجي نفسه مضطراً لأن يراجع كفاية الرقابة الداخلية ـ وقد يكون المستشارون ذوي فائدة في كسب وضع أفضل إذا أشاروا للظروف التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية من وقت لآخر.

توجد هناك مقاربتان (مدخلان) للقيام بالمراجعات: المدخل الواقعي والمدخل الإجرائي، ويؤدي الأول للتعبير عن الرأي حول أداء الرقابة ـ بينما الآخر يفحص تلك الأنظمة التي تحسن أو تؤثر على عمليات الرقابة.

ينبغي أن تأخذ الرقابة منهجاً رقابياً أساسياً يتجلى في إكتساب الدليل ومقارنة الملاحظات المكتشفة مع القواعد الداخلية والخارجية، وتقييم الأداء والكفاية والضبط، وإن الحاجة الى الدقة تميل للبحث عن مقاييس كمية ـ وبالرغم من صعوبة قياس النوعية ـ فكثير من المراجعات تركز في الممارسة على تقييم النوعية ـ وفحص الإجراءات، والتقدم، أكثر من تركيزها على النتائج وتعكس الوسائل التالية كلا المدخلين.

أولاً ـ التكاليف هي مقياس المدخلات فقط، ومع ذلك فإن الموارد تحتاج إلى السيطرة عليها وأن تنشأ التكاليف وتبقى ضمن المعقول.

ثانياً ـ إن العوامل التي تؤثر على الأداء مثل حماس الإدارة «درجة الالتزام بالقواعد وهي مؤثرات مفيدة تخدم كإرشادات وليس كمقاييس».

ثالثاً ـ إن التقدم في تنفيذ الخطة نحو الأفضل يشكل مقياساً للنشاط، وهو فقط مؤشر عملي ليس له علاقة بالنوعية أو الخدمة، ومهما يكن فإن هذا التقدم يعكس حسن الإرتباط والصنيع.

رابعاً ـ إن مستويات النشاط حيث يتم فحص عدد من المؤسسات التي تتم زيارتها ومستويات المصروفات التي تغطى هي فقط (وبشكل واضح) مقياس كمّي.

خامساً ـ إن النجاح في كتابة التقارير هو مقياس يتضمن عدد وطول التقارير والنقاط المثارة وعدد التوصيات الواردة والمطبقة والمنفذة بنجاح.

سادساً ـ اكتشاف الاحتيال والذي يشكل مقياساً ذا تأثير على المدققين والجهات الخاضعة للتدقيق والإدارة، ومن الأفضل التنويه بالاحتيالات التي تم منع وقوعها من التنويه بعدد الاحتيالات التي تم اكتشافها.

سابعاً ـ الانجازات التي ترجع إلى نجاح الرقابة ولكنها ليست دائماً قابلة للقياس الكمي أو ملموسة.

ثامناً ـ المقياس الذي يتضمن الممارسات والنطاق والأهداف.. إلخ، مقارنة بمثيلاتها في المؤسسات المشابهة، هذه المقارنة بين التوقعات والنوايا والقواعد تعتبر أساسية لإنجاز أداء حقيقي، وبالإضافة لذلك، فإن ملاحظة الإجراءات والنتائج وتدقيق السجلات وإجراء المقابلات مع الموظفين والوسائل الأخرى هي أيضاً متوفرة لجميع المدققين.

لا يوجد مقياس واحد كاف وينبغي أن يرتكز التقييم على مقاييس مركبة ومزيج من أهداف الدراسة والحكم على القيمة، ومن الأمور التي تبدو نموذجية أن أي تقييم يجب أن يأخذ في الاعتبار جميع نواحي الأداء من المنبع إلى القيمة ويأخذ في الاعتبار كل الفوائد والمساهمات وكل النفقات المالية والعارضة والاجتماعية.

٢ / ١ / ٤ ـ المدققون الداخليون والخارجيون:

غالباً ما يشترط القانون أن يُطلب من الهيئات العامة إيجاد الرقابة الداخلية ومع ذلك فإن القواعد القانونية تختلف كثيراً ـ وعلى كلٍ ـ يحاول المدققون الداخليون في القطاع العام أن يلتزموا ببينات ممارسة الرقابة الداخلية والتعليمات والقواعد الصادرة عن المؤسسة أو المنشأة بشأن الرقابة الداخلية وآدابها.

وبالمفهوم العام فإن كلاً من المدققين الداخليين والخارجيين يستخدمون نفس الأساليب الأساسية ويتقاسمون أهمية مهمة التدقيق، إضافة على ذلك فكليهما مهتم بمراجعة فعالية الأنظمة التي تستخدمها الإدارة في مراقبة مردود الإنفاق المالي ـ ولكن بتري وسيمبسون (BUTTERY AND SIMPSON) يقولان

بأن «المدقق الداخلي أكبر حظاً في القيام بدور متقدم عن هذه المرحلة»(٨).

إن درجة الاستقلالية محل اختلاف، ولكن بشكل عام، يواجه المدقق الداخلي معوقات في المحافظة على اتجاه استقلالي أكثر من المدقق الخارجي وذلك بسبب الضغوط التي يواجهها المدقق الداخلي من المؤسسة والتي يستطيع المدقق الخارجي تجنبها عادة.

إن دور مدقق المردود المالي لا يحدد بمراجعة الأداء والترتيبات بل يستطيع المساعدة في تحسين المهارات التنظيمية وتقديم النصيحة للعمل وفق الاتجاهات المعاصرة والمدقق الكفء والذي لديه الخبرة الجيدة في المردود المالي سيعمل بأفضل ما لديه ليؤثر على كل من الكفاءة الفنية وأوضاع العمل لدى عملائه.

بالنسبة للعلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي يقول جلين (GLYNN) «يجب أن ينظر إلى أداء المدقق الداخلي كمتمم لأداء المدقق الخارجي وينطبق هذا على كل من الرقابة المالية ورقابة مردود الإنفاق المالي، وينبغي على المدقق الخارجي أن يراجع عمل طاقم الرقابة الداخلية ليقرر فاعليتها في مساعدة الإدارة في تحسين نوعية المعلومات الضرورية فيما إذا كانت مقنعة لمراقبة كفاءة وفعالية البرامج الواقعة ضمن مسؤولياتهم»(٩).

غالباً ما يشترط المدققون في مشاريع مردود الإنفاق المالي، ويمكن تقسيم هذه المشاريع إلى خمس مراحل، الأولى منها تتضمن التعرف على المنطقة التي يظهر فيها دليل على ضعف مردود الإنفاق المالي. والمدقق مؤهل جيداً لتنفيذ مهمته في هذه المرحلة.

إن المرحلة الثانية تتضمن التحري والبحث المفصل لهذه المنطقة لتعيين الحقائق وأن المعرفة التفصيلية والمهارات التي تم تصنيفها من قبل المدقق تمكنه من المساعدة الممتازة في هذه المرحلة.

المرحلة الثـالثـة تشمل وضع الاقتراحات لعلاج الموقف وينصح المدقق ألا يتـورط فـيـهـا مال يضر ذلك باستقلاليته مستقبلاً ـ وعلى كـُلٍ ـ حيثما تكون موارد الإدارة محدودة قد يجد المدقق من الضروري أن يقدم المساعدة.

المرحلة الرابعة وتتعامل مع تطبيق تلك الاقتراحات، ومن الواضح أن هذه المرحلة تتعلق بالإدارة وينبغي ألاّ يتورط المدقق فيها.

المرحلة الخـامـسـة تشـمل مراقبة نجاح العلاج. والإدارة مسؤولة في هذا المجال عن تنفيذ هذه المهمة، ومع ذلك فإن واجب المدقق هو التأكد من أن الإدارة تطبق المهام.

٢ / ٢ ـ العناصر الجيدة لممارسة الرقابة على مردود إنفاق الأموال:

ينبـغي أن يـُلاحظ أن الرقابة على مردود الإنفاق المالي هي تعهد بممارسة جـيـدة لعـدد من السـيـاسيين والموظفين. ومن الضروري للإدارة صياغة مدخل فـعـّال نحـو تحـقـيق الرقـابة على مردود الإنفاق المالي على جميع المستويات ـ ويـمكن إنجـاز ذلك بالجـمع بين حماس الإدارة وعـزمـهـا والهيكل التنظيـمي الصحيح ـ وتقييم ومراقبة الأنظمة، وإن طبيعة المؤسسة وحجمها تقرر النظام الصـحـيح والبنيـة الصـحـيحة وبالرغم من ذلك توجد عناصر أساسية تخدم كـدليل مـرشـد لكل المسـتـويات وهذه العناصر يمكن أن تتـضـمنها خطة عمل كالتالي:

أ ـ تحـديد الأهداف والاستراتيـجية بوضـوح، وهذا ينبغي أن تقرره الإدارة لكل برنامج بوضـوح، وبهذا العـمل يمكن إنجاز قياس مردود الإنفاق المالي على أحسن وجه.

ب ـ إعـداد مـيزانية تقديرية شاملة، ينبغي للميزانية التقديرية أن تمد الإدارة

بوسائل للحكم على أثر تخصيص أو إزالة أو زيادة مستوى الخدمة من الناحيتين الكمية والنوعية، وينبغي كذلك أن تقدم الوسائل لترتيب الأولويات المتنازعة بين نشاطات الخدمة المختلفة.

ج ـ إجراء عملية مراجعة مستمرة ودورية وعلى أساس الكلفة المتغيرة. وينبغي لهذه المراجعة أن تغطي كل مناطق الإنفاق المادي. وتكون متصلة بالميزانية التقديرية وينبغي كذلك أن تركز بشكل خاص على تكاليف المصادر الأساسية مثل الطاقة والتوريدات.

د ـ تقديم عملية مراقبة فاعلة، وفحص الضروري للتأكد من أن الاقتصاد والكفاءة والفعالية لكل وظيفة رئيسية محققة أو محسّنه تبعاً لعملية المراجعة على أساس الكلفة ـ إن الصفة الرئيسية لهذه العملية تكون باستخدام مقاييس الأداء الرئيسية للتأكد من رقابة الإدارة الفعالة على الانتاجية.

هـ ـ التأكد من الاستخدام الفعال لمصادر المؤسسة، ينبغي أن تؤخذ الإجراءات الفعالة لإنجاز أفضل استخدام للأرض والممتلكات والقوة البشرية والأموال المتداولة.

و ـ تطوير بنية إدارية قوية، حيث أن قيادة قوية تقف على القمة هي أمر مركزي للتأكد من مواصلة ومتابعة تحسينات مردود الإنفاق المالي حتى النهاية.

وغني عن القول أن «أحداً من هذه العناصر لا يكفي منفرداً لتقديم الإطار الصحيح الذي بموجبه يتم إنجاز الرقابة على مردود الإنفاق المالي لأن كل واحد يستمد قوته من الآخر»(١٠).

سنناقش أولاً تكاليف القوى العاملة ووضع الأهداف ومعالجة الميزانية التقديرية ثم المراجعة المستندة للكلفة ونطاق المراجعات.

بفحص العناصر أعلاه، ينبغي ملاحظة أنه في معظم هيئات القطاع العام تحسب تكاليف القوى العاملة بين (٦٠٪ ـ ٧٠٪) من النفقات الإجمالية ـ فالتوفيرات الهامة من مبادرات الرقابة على مردود الإنفاق المالي سوف تخلق نتائج اجتماعية، شاملة إعادة توزيع القوة العاملة، ونتيجة لذلك فإن من الضروري للإدارة أن تكون مستعدة للتعامل مع تخفيض العمالة الممكن قبل أن تبدأ بالأخذ ببرامج الرقابة على مردود الإنفاق المالي، حتى لو أن «التوفيرات الكبيرة يمكن أن تنجز بدون التخفيض الإجباري ومن خلال تخفيض العمالة المرحلي ومن خلال المدخل العاطفي فإنه لا يمكن تجنب شيئاً من الإضطراب والجيشان»(١١).

ومن الجدير بالملاحظة أن معظم مراجعات مردود الإنفاق المالي المطبقة في القطاع العام قد وجهت بشكل كبير إلى المناطق غير المثيرة للنزاع نوعاً ما مثل المستودعات وتكاليف الطاقة والنقل، أما المناطق الحساسة مثل الخدمات الاجتماعية والتعليم حيث تقع المصروفات الأعظم فإنه يجب أن تشملها عملية المراجعة إذا كان يراد إجراء تحسينات جوهرية.

إن وضع أهداف واضحة لسياسة كل نشاط أو برنامج أمر على جانب كبير من الأهمية ـ فالأهداف الواضحة تمكن الموظف من قياس فاعلية المؤسسة من خلال أهدافها التي يمكن التعبير عنها على مستويات مختلفة»(١٢).

أولاً ـ الأهداف الكلية للمؤسسة أو المنشأة ينبغي أن تقرر بوضوح فالهدف العام يمكن أن يكون النهوض بعبء تطوير الصناعة والتخزين وخدمة المستعملين لتلبية حاجات الاستخدام للسكان المحليين.

ثانياً ـ ينبـغي أن يكون هناك أهداف عـمليـاتية من متوسطة المدى إلى قصيرة المدى تتكامل مع خطة استراتيـجـيـة تغطي عـدة سنوات. كما يجب أن يكون هناك خطة سنوية تشـتمل على المصادر التي يتم توزيعها حسب السنة وحسب النتائج المتوقعة والأهداف المراد إنجازها.

ثالثـاً ـ حينئذ يجب تعريف الأهداف الكمية التي يجب أن تـُنجز بواسطة إدارة عملياتية وربطها مع مقاييس وقواعد الأداء.

هذا التـسلسل الهرمي للأهداف والأغـراض سـوف يوضع لخـدمة القطاع العام ككل.

يـقـول بت وبالمر (BUTT AND PALMER) «سـوف تـشـكل (الأهداف) القـاعـدة للتـقـويم اللاحق ومـراقبة ترتيبات مردود الإنفاق المالي وبشكل أكثر تحديداً تبين ما إذا كانت الأهداف الموضوعة تحققت بفعالية»(١٣)، من الملاحظ أن عـمليـة الرقـابة على مـردود الإنفاق المالي عملية مرنة، وأن أهداف وأغراض الخـدمـة الموجـودة سـوف تعـدل وتصـفى جزئياً كنتيجة لعناصر أخرى من عناصر الرقابة على مردود الإنفاق المالي لعل من أهمها ما يلي:

ـ في السنوات الأخيرة أجبر الضغط على الإنفاق الإدارة لأخذ قرارات مصنفة على أنها أكـثـر عـمليـة في استخدام المصادر، وقادهم ذلك لمناقشة عميقة للمفاهيم الأوليـة التي تبنى عليـها الميزانية التقديرية وخاصة فيما يتعلق بمستويات الخدمة التقليدية ومخرجات البرامج، هذه التطورات جعلت الإدارة تبحث عن التـحـسـينات في منطقـتين خـاصـتين مثل البنية الإدارية ونوعية المعلومات الإدارية وخاصة نظام الرقابة على الميزانية التقديرية.

ـ ولهذا فإنه غالباً ما تكون الهياكل التنظيمية في القطاع العام غير منسجمة مع المسـؤوليـات الوظيـفـيـة. قـبل تقـديم نظام معلومات إدارية سليم فإنه من

الضروري أن نضمن أن بيانات الميزانية التقديرية المقدمة من المديرين تشمل على معلومات التكاليف للنشاطات التي لهم سيطرة فعالة عليها، وأن المدير قريب من هذه النشاطات، ويقول بط وبالمر (BUTT AND PALMER) أنه «كلما ابتعد القائمون على الميزانية عن نشاطاتهم وعملائهم كلما كان حظهم أقل في القدرة على توفير تحسينات في مردود الإنفاق المالي»(١٤).

- إن تأسيس برنامج استراتيجي يغطي فترة محددة (٤ ـ ٥ سنوات) لمراجعة مستندة على التكاليف عن دورة مستمرة لكل العناوين الرئيسية في الميزانية هو عنصر حاسم لترتيبات الرقابة على مردود الإنفاق المالي، هذه الدورة ينبغي أن تكون مرتبطة بعملية الميزانية التقديرية، ومن الضروري التركيز على جوانب مادية وذات أهمية واضحة باستخدام ميزانية المؤسسة أو المنشأة كنقطة بداية.

- ينبغي أن يكون برنامج المراجعة المستندة على التكاليف مرناً لدرجة كافية لمواجهة الظروف المتغيرة، وينصح بإستخدام دراسة استرشادية (لمنطقة منتقاه لتوفير الوقت)، فإذا لم يكن هناك إمكانية لوجود مواضيع للتحسين فعلى فريق الدراسة أن ستحرك إلى مزيد من المناطق الواعدة.

- إن نطاق المراجعات ينبغي أن يكون شاملاً ويغطي الإقتصاد والكفاءة والفعالية والمراجعة المبنية على التكاليف سوف تأخذ دوراً في أهداف السياسة وكيفية قياس فعاليتها.. وفي الإجراءات المالية والضوابط المستخدمة داخل الدائرة والهيكل التنظيمي ومستويات التوظيف ومستويات النشاط والتكاليف غير المباشرة وقوة ومتانة كل إجراء رئيسي أو نشاط أو وظيفة داخل الدائرة.

- العناصر المهمة الأخرى للممارسة الجيدة هي الأداء ـ والقياس ـ ومراقبة الأداء وقياس انتاجية القوى العاملة والتحكم بالمصادر والنواحي التنظيمية

والحوافز.

- إن قياس الأداء أداة تحليلية مفيدة جداً في البحث والتحري عن مردود الإنفاق المالي ـ ويقرر بت وبالمر (BUTT AND PALMER) أن «قياسات الأداء مستمدة من ربط المدخل لنشاط ما بالمخرج ليقدم منتجاً مثل التكاليف مقابل العمل المخطط قيد التطبيق أو التكاليف لكل ١٠٠٠ شخص من المكان للخدمات المكتبية، هذه القياسات قد تصمم ليس لتقييم الإقتصاد والكفاءة فقط وإنما لفعالية البرامج كذلك»(١٥).

- من المفيد أن تصمم على قواعد هرمية بحيث يكون في الاستطاعة إختيار التكاليف ومخرجات الخدمات على أدنى مستويات النجاح حتى يتسنى اكتشاف السبب الجذري الواضح للمشكلة ـ وبالرغم من أن مؤشرات مثل هذه لا تحل المشكلات ـ إلاّ أنها مفيدة في جلب الانتباه إلى المناطق التي يمكن تحسينها، وتساعد في عملية إعداد الميزانية التقديرية أيضاً.

- إن مراقبة الأداء هي عنصر آخر لممارسة جيدة وتستخدم قياسات الأداء كأداة رئيسية للمراقبة اللاحقة لنشاط ما عند إكمال عملية المراجعة، وأن المخرج المهم من المراجعة المبنية على التكاليف هو وضع قواعد الأداء للاستخدامات اللاحقة، في عملية المراقبة، وقياسات الأداء ينبغي ألا تكون المصدر الوحيد لمعلومات تستخدم لتقييم الانتاجية ويجب أن توجد وسيلة ما لفحص بديل، وكما نوه بط وبالمر (BUTT AND PALMER) فإن «استخدام قياس الأداء جزء مهم لنظام معلومات إدارة كلي لمؤسسة أو لمنشأة ما ليس لتقييم الخدمات فقط بل لمراقبة الإنتاجية والفعالية للدوائر تجاه الأهداف المقررة من قبل، و/أو بالرجوع إلى سلطات أخرى وتوجهات سابقة»(١٦).

- ويأتي بعد ذلك قياس إنتاجية القوى العاملة، وتكاليف الوظائف الإدارية الإشرافية هي من بين المناطق التي يتم تركيز استخدام مقاييس الأداء عليها خلال المراجعات القائمة على التكاليف.

- إن مقاييس الأداء تم استخدامها بتوسع في منطقة العمل المباشر ذات الاستخدام القليل نسبياً في منطقة الإدارة، وينبغي أن تشمل هذه المقاييس المناصب العليا والوسطى والدنيا. إن قياس أداء البشر له عدة أهداف متنوعة. وقد تستخدم النتائج من أجل تقرير أن المنافع والتعزيزات التي نبحث عنها تم الحصول عليها، والتأكد من أن الأهداف تم التوصل إليها، وتقديم قاعدة لحساب المكافآت والحوافز التشجيعية ولتقرير أنه تم الحصول على مردود الإنفاق المالي.

- إن التحكم بالموارد منطقة أخرى لإنجاز الرقابة على مردود الإنفاق المالي ويتمثل ذلك في وضع اجراءات الضبط للتحقق من استخدام الموارد بكفاءة، خاصة القوى العاملة - ينبغي ربط نظام معلومات الإدارة بالضوابط والإجراءات التنظيمية، إضافة لاستخدام مثل هذه الأدوات كمقاييس للأداء، فمثلاً ربما كان القطاع العام بطيئاً في استثمار المدخرات طويلة الأجل في مثل هذه المناطق مثل صيانة الطاقة.

- كما أن النواحي التنظيمية لها دور مهم في إنجاز الرقابة على مردود الإنفاق المالي وأن الإطار التنظيمي الفعال مطلوب لتقوية الأنظمة المستخدمة لإنجاز الرقابة على المردود المالي والإلتزام المتين من قبل كل من الممثلين المنتخبين وكبار الموظفين مطلوب للتأكد من أن التغييرات غير المألوفة قد تمّ تنفيذها، وعلى الإدارة العليا أن تضمن مدخلاً مشتركاً للرقابة على مردود الإنفاق المالي. ومن الضروري أن يسمح المدخل المشترك بالربط بين الدوائر للتأكد من أن مثل هذه التسهيلات كالنقل والكمبيوتر قد نفذت بشكل صحيح. وعامل تنظيمي جوهري آخر في إنجاز مردود الإنفاق المالي هو «أن تشكيل اللجنة العليا المشرفة على المراجعة ينبغي أن يكون متفقاً مع الهيكل الإداري ومع سياسات وخدمات المؤسسة أو المنشأة، وإلاّ قد لا يكون من الممكن تأسيس الدرجة المناسبة من المساءلة والضبط»(١٧).

- لا ريب أن طبيعة التعهدات العامة تقرر الهيكل التنظيمي الدقيق ومن المفيد أن المراجعة العادية وعملية المراقبة ينبغي أن يتم الإشراف عليها بواسطة لجنة مراجعة أداء عالية المستوى تتمتع بمسؤولية توجيه وتنسيق مراجعات مردود الإنفاق المالي وتنفيذ التوصيات المشارة.

العنصر الأخير للتعامل معه هو الحوافز. فإن الإدارة العليا مسؤولة عن خلق الدوافع من أجل إنجاز مردود الإنفاق المالي وإن خطط الحوافز هي أمر لا يوليه القطاع العام اهتماماً كافياً على الرغم من أن هناك أمثلة للاستخدام الناجح ومما لا شك فيه إذا أعطيت الحوافز الصحيحة وعندئذ يجد الباحث عن مردود الإنفاق المالي أن الأفكار سوف تنساب بسهولة من الإدارة ومن الموظفين مما يوفر مناخاً للابداع.

٢ / ٣ ـ فحص الإقتصاد والكفاءة والفعالية:

٢ / ٣ / ١ ـ فحص الإقتصاد:

- يفحص الإقتصاد للتحقق مما إذا كانت الأمور قد تمت بأدنى تكلفة أم لا - وكما يقول جلين (GLYNN) إن «مناطق فحص الإقتصاد يجب أن تشمل التفتيش على الاتفاقات الوطنية على الأجور، وتوظيف العاملين وما يتعلق بذلك والدليل المهني - وطرق إعداد التقارير في المؤسسات، والمواصفات الفنية وعند تحديد نوعية المصادر الجيدة فإن المدقق عندئذ يحتاج لأن يتحقق من أنها أنجزت بأدنى كلفة، أشير إليها بوصف «مقبولة» بالنسبة للشروط المحلية للعملية»(١٨).

- إن دور المدقق في رقابة الاقتصاد هو أن يتحقق من أن الموارد تمّ الحصول عليها بشكل اقتصادي قدر الإمكان، وينبغي على المدقق أن يفحص العلاقة بين السوق والمدخلات ليقرر فيما إذا كان شراء البضائع والخدمات بالنوعية

المرغوب بها قد تم بأفضل الأسعار الممكنة، وقد يحدث نقص في الاقتصاد، على سبيل المثال عند استخدام موظفين زائدين عن الحاجة أو عند استخدام وسائل بسعر أعلى.

- وبمعنى أوسع فإن تحقيق الإقتصاد عملية تعني أن الإدارة ينبغي عليها أن تضع تعليمات داخلية للقواعد المعمول بها ولمستويات المؤسسة.. إلخ. وإن الجودة والكلفة مظهران لتقديم الخدمات بشكل اقتصادي، إن جودة المواد قد تكون مشمولة بالمواصفات الفنية والأدلة المهنية المعتمدة. أما نوعية الموظفين قد تم تقديمها بواسطة أدلة مهنية أو بواسطة اتفاقية توظيف.

- وباختصار يفحص المدقق الترتيبات الموضوعة من قبل المؤسسة أو المنشأة لتحقيق الاقتصاد في الإنفاق وفيما إذا كانت الترتيبات عملية وفعالة، وقد يفحص زيادة على ذلك مبادرات معينة تم اتخاذها لتحسين الإقتصاد.

٢ / ٣ / ٣ ـ فحص الكفاءة:

يتضمن تعريف الكفاءة أننا نستطيع أن نقيس المخرج بالوحدة بالنسبة للمدخل ـ ولكن عملياً فإن التحديد الكمي قد لا يكون سهلاً ـ وبسبب الحاجة إلى وسائل مقارنة عامة ذات معنى للكفاءة، تم إجراء دراسات وأبحاث مختلفة حيث يمكن تقديم احصائيات متعلقة بالموضوع من قبل بعض دوائر الحكومة ـ ففي المملكة المتحدة مثلاً، طور المعهد القانوني للمحاسبة والمالية العامة مجموعة من الإحصائيات المقارنة لكل سلطات الخدمات الكبرى.

ينبغي أن تتبنى الإدارة مقاييس كفاءة وقواعد ومعلومات أداء مفيدة لأجل تقييم أداء المديرين ومجموعات الموظفين وزيادة دوافعهم للعمل، ويجب أن نضع في عقولنا أن قياس الكفاءة ليس غاية بنفسه لأن الهدف تحسين الكفاءة ـ ويقول بت وبالمر (BUTT AND PALMER) «بواسطة تطوير مقاييس

الكفاءة تستطيع الإدارة أن تشارك في تحسين هذه الكفاءة وفي تحديد المكاسب المتوقعة من التحسينات المقترحة»(١٩).

وكما ذكر فإن الكفاءة تعني الاستخدام الكفء للبضائع والخدمات المشتراة من قبل المؤسسة أو المنشأة لانجاز المخرجات المرغوبة.

لذلك من الضروري تعريف وقياس كل من مخرجات ومدخلات البرنامج بهدف قياس كيف تم استخدام الموارد المتاحة، ولكي نعرف مقاييس الكفاءة يجب أن ننظر في الأمور التالية(٢٠):

(أ) التحديد المناسب للأهداف البرامجية أو لأهداف كل دائرة على انفراد وعلى جميع المستويات في المؤسسة أو المنشأة.

(ب) كفاية الأنظمة والضوابط المستخدمة من قبل الإدارة في مراقبة وقياس كل من الكفاءة ومستوى الخدمات التي تقدمها.

(ج) المستوى الحالي للكفاءة المتحصلة آنياً بالإضافة إلى مقاييس النتائج المقارنة (إذا توفرت).

(د) الجهود المبذولة لتحسين أساليب العمل من أجل تحسين الكفاءة.

(هـ) فيما إذا كانت مقاييس الكفاءة ظاهرة، وإذا لم تكن فما هي الأسباب.

عهدت حكومة كندا إلى مجلس إدارة الخزينة وبالتعاون مع دوائر أخرى بقياس الكفاءة العملياتية بما فيها التغييرات في انتاجية العمالة، وقد تم التعبير عن هذه المقاييس بالنسب مثال الكلفة لكل وحدة مخرج، والمخرج الحقيقي لكل شخص في السنة، وعلى قوة مقاييس الكفاءة العملياتية، يمكن

تحقيق أهداف إداء لبرنامج ما، وهذا واضح في كلمات جلين (GLYNN) الكفاءة يمكن قياسها بمصطلح معدل عائد الانتاج ويقاس محتوى العمل بالنسبة للزمن أو بتكاليف وحدة مخرج ما»(٢١).

إن مهمة المدقق هي فحص اقتصاد العمليات قبل مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف القياسية، ويمكن أن نأخذ مقاييس الكفاءة عندما يكون في الإمكان فصل المخرجات عن بعضها البعض وعندما تكون لها صفات موحدة، وإذا لم يكن هناك مقياس متفق عليه للأداء يكون من المفيد مقارنة الأداء الحالي مع فترة أساس سابقة (مثل نفس الشهر من السنة الماضية)، يقول جلين (GLYNN) «معدل مدخل / مخرج فترة أساس تعتبر مقياس أو هدف تاريخي، وهذا يفترض أن الأداء السابق هو مؤشر على الأداء المستقبلي ولا يكون دائماً كذلك. إذا حشدت خدمة جيدة قاعدة من الزبائن فحينئذ يستطيع المرء أن يتوقع بشكل طبيعي تحسن الكفاءة مع الوقت»(٢٢).

في كتابه الجدير بالثقة «الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي في القطاع العام» يضع جلين جلين (GLYNN) قائمة مفيدة بالقياسات المقارنة قام بها هارتي اتيال (HARTYETAL) لصالح المعهد المعماري واشنطن د.س (٢٣):

١ ـ مقارنة بالنسبة للزمن.

٢ ـ مقاييس المقارنة بين المناطق الجغرافية.

٣ ـ مقارنة الأداء الحقيقي مع القواعد، خاصة فيما يتعلق بالإجراءات المقررة.

٤ ـ مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف في بداية العام.

٥ ـ مقارنة مع النشاطات المماثلة في القطاع الخاص.

٦ ـ مقارنة السلطة التبادلية.

ناقش دليل المراجعة الكندي لعام ١٩٨١ أهمية مقاييس الكفاءة في العبارات التالية:

«بيانات القواعد والأداء تستخدم لأغراض متنوعة في أنظمة المعلومات والضبط المختلفة وهذه هي:

- توضيح إنجازات النتائج بواسطة مقارنة بيانات الأداء مع القواعد والأغراض والأهداف.
- عمليات الخطة ومتطلبات مصادر الميزانية التقديرية بواسطة تقديم بيانات لمقارنة الأساليب والإجراءات الحالية والمقترحة.
- تقديم قاعدة منطقية لتسعير البضائع والخدمات (عند عمل التعريفات).
- عمل قرارات (تبادلية) بين الكفاءة ومستوى الخدمات.
- إعلام الموظفين والمستشارين بالنتائج المتوقعة. وبذلك فإن القواعد مفيدة في كل من تقييم أداء المديرين ومجموعات المستخدمين في إثارة الدوافع لديهم وتحفيزهم للعمل»(٢٤).

العناصر الأساسية للإدارة التي تنبع من تبني مقاييس الكفاءة هي:

أ ـ إدراك أهداف البرنامج والتصميم على إنجازها في أفضل شكل للاقتصاد والكفاءة.

ب ـ الحاجة الى عمليات التخطيط بأكفأ درجة ممكنة من أجل مستوى معطى من المصادر (أو مستوى مقدر من الدخل عند توقع قيام السلطة القانونية بإنتاج دخلها الخاص).

ج ـ الحاجة إلى وجود بنية تنظيمية للمنشأة تمكّن إدارتها من متابعة المقاييس والإجراءات الموصوفة للعمل لكي تتجنب إزدواجية الجهد والمهام غير الضرورية والوقت المهدر.

د ـ تقديم تعليمات العمل في تفصيل كاف للمستخدمين المؤهلين والمدربين بشكل مناسب على الواجبات المطلوب منهم أداؤها(٢٥).

من بين واجبات المراجع أن يكتب تقريراً عن أي أعراض تنشأ لعدم الكفاءة وهناك مؤشرات مختلفة قد تشير لعدم الكفاءة. والإدارة هنا مسؤولة عن التحقق من أن الحالة الحاضرة للعملية وإجراءات العمل كافية في ضوء الظروف المسيطرة والممكنة.

إن المراجعة المستمرة للإجراءات بواسطة الإدارة ضرورية لتحسين الإنتاجية ودور المدققين تأكيد على أن الإدارة فعلت ما بوسعها لتطبيق ما هي مسؤولة عنه.

٢ / ٤ ـ دراسة الحالة الأولى: «حول رقابة الإقتصاد والكفاءة»:

٢ / ٤ / ١ ـ الرقابة المالية على الإقتصاد والكفاءة:

إن فكرة دراسة الحالة هذه كانت قد تمت من قبل سلسلة القواعد في الملحق رقم (٧) من مطبوعة «استخدام الرقابة المالية في تحسين الكفاءة والإقتصاد المقدمة من قبل دائرة المراقب العام في الولايات المتحدة».

تم فحص المعلومات الإدارية المتوفرة من قبل المدقق الخارجي لمجلس مقاطعة بارشستر (BARCHESTER)، فقد ناقش المناطق المختلفة ذات العلاقة والتي اتفق هو وكبار الموظفين في الهيئة على أنها تتطلب المزيد من البحث والتحري، واختيرت دائرة صيانة السيارات لمراجعة الإقتصاد والكفاءة، هي

دائرة خدمات تقوم بصيانة جميع سيارات الهيئة.

كانت الميزانية التقديرية للدائرة لسنة ١٩٨٣ / ١٩٨٤ تعادل ٣٥٠,٠٠٠ جنيه استرليني وظهر العجز في ٣٠ سبتمبر بما يعادل ٣٤,٠٠٠ جنيه استرليني، وقد انكب المدقق في عمله على جمع المعلومات محاولاً أن يحدد نشاطات الدائرة إلى مناطق إدارية قليلة وكافية للرقابة ـ كان غرضه أن يكتشف ماذا عملت الدائرة، وكيفية التنظيم الوظيفي ومن عمل ماذا؟ وأية معلومات أخرى متوفرة، تعرف المدقق وطاقمه على أحوال الدائرة، وباستمرار البحث كانت هناك مقابلات «متابعة» أخرى مع بعض المشرفين وتم جمع معلومات إضافية، الأمثلة الخمسة التالية تحدد المقاربات والمتحملات المختلفة التي استخدمت للتعرف على الوضع، ووضع الأفكار الأولية التي شكلت أخيراً الأسس للتقرير النهائي.

٢ / ٤ / ٢ ـ استخدام البيانات المتوفرة:

تبين أن لدى مدير الدائرة نظام جيد لسجل بطاقات، يتضمن تسجيل التفاصيل المتعلقة بالصيانة المنتظمة والتصليح الجاري لكل سيارة، وقد وافق على أن الهيئة قد استخدمت كثيراً أنواعاً من السيارات متعددة الصنع وذلك يعني إدامة مستوى أكبر من الضروري للمخزون من قطع الغيار من أجل الاستخدام والصيانة الروتينية، وزيادة على ذلك رأى أنه لا يوجد لدى الهيئة إجراء سليم للاستبدال، وسبب ظهور هذه النقاط، أن الدوائر المختلفة قررت متطلباتها من السيارات وقدمت اقتراحات طلبات الشراء من خلال اللجان ذات العلاقة بدون استشارة مدير صيانة السيارات.

وكنتيجة لشراء سيارات من قائمة معتمدة ـ من مدير الصيانة ـ قدرت التوفيرات في مخزون قطع الغيار بـ ٦,٠٠٠ جنيه استرليني.

٢ / ٤ / ٣ ـ الملاحظة:

عندمـا زار المدقق الدائرة للمـرة الثـانيـة سأل المشرف عن بعض الأعمال الكبيرة التي نفـذت على شـاحنة نقل مـغطاة ـ فأفاد المشرف بأن عمر الشاحنة ست سنوات والعـمل كـان ضرورياً وإلاّ فإن الشـاحنة سـوف لا تجتاز فحص السير القريب على الطريق، فلم يكن هناك سياسة استبدال كلي لدى الدائرة، وقد بلغت تكاليف إصـلاح الشـاحنة ما يعادل ٦٥٠ جنيه استرليني ـ بينما القيمة المحتملة في السوق تعادل ٥٠٠ جنيه استرليني لهذه السيارة.

وبمـسـاعـدة هذين الشـخصين اللذين قاما بتقدير كلفة الصيانة، وفحص السـلامـة.. إلخ ـ اسـتطاع المدقق أن يرسم سياسة استبدال مقترحة مبنية على العـمـر الاقتصادي لكل سيارة بدلاً من عمرها الطبيعي، وقد قدمت الوفورات في هذه الدائرة نتيجة للسياسة المقترحة بـ ٤٠,٠٠٠ جنيه استرليني سنوياً وكان هذا موازياً إلى حد ما للنفقات الرأسمالية الاضافية مما أعطى الهيئة وفراً صافياً مقدراً بما يعادل ٣٢,٠٠٠ جنيه استرليني بالسنة.

٢ / ٤ / ٤ ـ جدول المشرفين:

وعلى العـمـوم وجـد فـريق المدقـقين أنه لا يوجـد روتين منظم لواجـبات المشرفين.

ثمانيـة مشرفين لهم أعمال مـتـعددة: ميكانيكية كهربائية ـ رش ودهان.. إلخ ـ وكلهم شكا من قلة الوقت لعمل أشياء، يعتقدون أنها بحاجة إلى مزيد من العناية مثل القيام بدراسات، والتطلع إلى أجهزة جديدة سمعوا عنها.

أظهـر فـحص مـعـمق أن المشرفين أحـيـاناً مـا يكون لديهم إزدواجـية في واجـباتهم وبتتبع بعض الأعمال الكتابية التي يعملونها تم توفير وقت إضافي.

وتسبب هذا في توفير وظيفتين أو (١٨,٠٠٠) جنيه استرليني سنوياً.

٢ / ٤ / ٥ ـ مدخل توفيقي:

تمَّ التـعـرف على وفـورات إضـافية بواسطة الجمع بين الملاحظة المباشرة وفحص بطاقات العمل، فمثلاً أعمال شاحنات جمع النفايات يتطلب تغيير زيت للمسننات الهيدروليكية، كان هذا العمل يتم عادة صباح يوم السبت لكي تكون هذه العـربات جـاهزة للاسـتـعمال في صباح الاثنين، الورديات اليومية لرجال الصـيـانة وجـامـعي النفـايات أنهم كـانوا يعودون بسياراتهم مساء إلى نقطة التـجـمع قـبل سـاعة ونصف من إغلاق دائرة الصيانة، وبإعادة جدولة الدوام إزيلت الحاجة لعمل يوم السبت الذي كان يدفع عنه أجراً إضافياً (overtime).

هذا المثال البسيط وفر ٩,٠٠٠ جنيه استرليني سنوياً والتوفير الكلي تحت هذه البند من العمل وصل إلى حوالي ١٥,٠٠٠ جنيه استرليني سنوياً.

٢ / ٤ / ٦ ـ أفكار من دراسات سابقة:

تشكل ملفـات تقـارير الدراسـات في أي مـؤسسة مصدراً جيداً للمعلومات ويصـبح فـريق التـدقـيق على علم بالتـقـارير الداخليـة السابقة التي فحصت مـتطلبـات الهيئة لمسـاحـة المكاتب والورش ومـرافق التـخـزين. هذه التقارير القديمة أوصت أن موقع مدرسة ابتدائية سابقة قد يكون موقعاً مناسباً للدائرة بالإضـافـة إلى وجـود سـاحـتي تخزين تابعـتين للبناء ودائرة صيانة ودائرة طريق، ومـربع لم يؤخذ بما ورد بالتقرير السابق، بسبب أن موقع المدرسة لم يكن قـد صـُنف بعد كمنطقة صناعية ـ وبعد تصنيفه من قبل مجلس المقاطعة ـ أعـاد فريق التدقيق النظر في التوصيات السابقة وحدد حساب التكاليف وبعد إسقاط حساب النفقات الرأسمالية والمقبوضات من مبيع المواقع الحالية الثلاثة كـان هناك مكسب نهائي وحـاسم للهـيئة بقـيـمـة ١٨٥,٠٠٠ جنيـه استرليني

بتوفير سنوي في النفقات العملية بقيمة ٤٦،٠٠٠ جنيه استرليني، ومن هذا الرقم هناك ما قيمته ١٢،٠٠٠ جنيه استرليني تتعلق بتكاليف الصيانة وسيقدم هذا التطوير تحسيناً في ظروف العمل بالنسبة للموظفين العاملين ويتوقع منه أن يؤدي إلى كفاءة أكبر.

يمكن ملاحظة النقاط التالية من دراسة الحالة هذه(٢٦):

أ - تم إختيار منطقة البحث والتحري من قبل كل من المدققين وكبار الموظفين.
ب - بقي المدير الإداري والمشرفين على إطلاع على المعلومات المطورة وشاركوا بإيجابية في إجراء البحث والتحري المختلفة.
ج - نوقش التقرير النهائي في مرحلة المسودة، مع المدير الإداري الذي كان في إمكانه التعليق قبل رفع النسخة النهائية إلى أعضاء المجلس.

٢ / ٥ - رقابة الفعالية:

(أ) النتائج المتحصلة من نشاط ما ينبغي أن تكون محل اهتمام الإدارة، وبينما يجب الاهتمام بالطريقة التي تم بها تنفيذ البرنامج فإنه ينبغي أن يهتم المديرون بشكل أساسي بالنتائج المنجزة، إن مؤشرات الفعالية الموضوعة من قبل الإدارة يجب أن تكون مختلفة عن تلك الموضوعة لقياس الكفاءة - يشار إلى الفعالية بالحكم الشخصي فقط - يكون من المهم أن تؤخذ خطوات منطقية لتجنب الانحياز - ينبغي أن تحاول الإدارة الحصول على معلوماتها من طرف ثالث مثل المختصين المستقلين.

(ب) لقد برزت الحاجة إلى التعليق المستقل وغير المتحيز على فعالية البرامج التي تنفذها الدوائر الحكومية والسبب في هذا، هو زيادة وأهمية الإدارة في القطاع العام، والأصوات المطالبة بأن الإدارة في القطاع العام ينبغي أن تعمل بفاعلية جاءت من الحكومة والبرلمان والجمهور، بالإضافة إلى أنه

من المهم للسياسيين والإداريين أن يبنوا تعليقاتهم حول جدوى البرامج الخاصة على معلومات صادقة وموثوقة، إن مراجعات الفعالية تقدم تغذية منهجية ومنظمة لأولئك المسؤولين عن الصياغة الأولية للأهداف.

(ج) إن مدققي القطاع العام يهتمون بفعالية المؤسسات التي يدققونها فهم يكافحون ليحصلوا ليس فقط على التحقق من أن الأهداف قد أنجزت ولكن على تلك التي تستحق أن تُنجز، ولذلك فإن رقابة الفعالية وسيلة تشجيع للإدارة العامة مؤثرة على كل من مستوى الحكومة المركزية ومستويات الحكومة النامية(٢٧).

(د) وطبقاً لرقابة الفعالية، فإن تقييم البرنامج هو قياس مدى إنجاز الأهداف، ويتضمن تقييم برنامج ما - فحص الطريقة التي ينفذ بها البرنامج ولما يتضمن مراجعة النتائج المنجزة. وبكلمات أوسع قبل أن يقدم البرنامج أو يتوسع يتم إجراء شكل من التحليل للسياسة التي تبنى عليها القرارات، تحليل كهذا يمكن أن يبنى على مقاربات مثل تقدير الاحتياجات، ونظام موازنة مخطط ومبرمج ودراسات التكاليف والأرباح والإدارة والأهداف، والميزانية ذات القاعدة الصغيرة. وهذه تصمم لتقدم هيكلاً منهجياً تستطيع العملية الإدارية والسياسية أن تعمل من خلاله، والغرض من هذه التقييمات هو المساعدة على توضيح الأهداف بالإضافة إلى مسألة الإفتراضات التي تظهر من خلال تطبيق واستمرارية البرامج المحددة.

(هـ) رقابة الفعالية مهتمة بثلاثة جوانب هي:

- «تحليل الهدف: ويبحث في مقدرة الدوائر العاملة على ترجمة مقاصد البرلمان والحكومة إلى أهداف عملياتية.
- تدقيق العمليات. ويعني بفحص ما إذا كان المخرج يتعلق بالحاجة المطلوبة وما إذا كانت المصادر قد تم توزيعها على أفضل وجه.

- الرقابة على الأنظمة: وتهتم بالتأكد من أن خطط دائرة ما تدير وتقيم عملياتها المتنوعة وتطبق التغيرات المقتضاة»(٢٨).

إن عمل المدقق أن يراجع تأثيرات السياسة التي تم إقرارها والمبادرة بها من قبل دوائر الحكومة المركزية أو الدوائر المعنية (راجع شكل ٢ / ١) (الفعالية في النشاط الحكومي).

٢ / ٥ / ١ - تقييم الفعالية:

من الضروري أن تكون الرقابة مخططة بشكل صحيح والخطة الأولية الموضوعة من قبل المدقق، تعتبر أساساً للطريقة التي يدار بها البحث والتحري. يلخص روتمان (RUTMAN ١٩٨٠ صفحة رقم ٣٦)، المدخل المبدئي الذي ينبغي أن يسلكه المدقق قبل البدء في أعمال رقابة الفعالية بقوله: «الاهتمام العام الأول لتقرير التقييم التقديري هو أن يقرر المدى الذي بني عليه البرنامج ليكون صالحاً لتقييم فعاليته. إن الهدف هو أن نعرّف عناصر البرنامج والأهداف والتأثيرات التي ينبغي أن تؤخذ بعين الإعتبار من أجل تضمينها في التقييم وإن الأسئلة التالية مهمة لهذا الغرض وهي - هل البرنامج (أو عناصره) معرف بوضوح وممكن التطبيق بطريقة موصوفة؟ هل الأهداف والتأثيرات محددة بوضوح؟ هل يستطيع البرنامج واقعياً أن ينجز الأهداف المحددة أو يحدث التأثيرات المتوقعة؟ تحتاج اجراءات تحليل البرنامج للاجابة على هذه الأسئلة: مراجعة وثائق البرامج والمقابلات وجمع المعلومات الميدانية.

الإهتمام العام الثاني، هو تقرير جدوى القيام بالتقييم، وهذا يتناول أسئلة الدراسة التي تتضمن ما هو الغرض من التقييم؟ ما هي المتطلبات المنهجية؟ هل يمكن تعميم وتطبيق البرنامج ليقابل متطلبات التقييم؟ هل يوجد هناك منهجية مقبولة يمكن أن تستخدم في هذه الدراسة؟ ما نوع المحددات والمحظورات الموضوعة على الدراسة سواء كانت قيود مالية، أو

محظورات قانونية وأخلاقية أو إدارية(٢٩).

في مـرحلة التـخطيط يحتـاج المدقق أن يفهم، ما إذا فُحصت المؤسسة أو المنشأة من قـبل ويفـهم المحـيط الذي يشتغل فيه، وينبغي أن يكون على دراية بالتـعليمات والتشريعـات ذات العـلاقـة. كما ينبـغي عليـه أن يعرف البرامج وأنظمـة قـيـاس الفـاعليـة فيها ـ مقاربة الشاملة أمر جوهري ـ إذا كان العمل كـثيراً أو الوقت محدداً فيستطيع المدقق عندئذ أن يخصص وقت فريقه للطريقة المثلى بحـيث يسـتطيع هذا الفريق أن يرسل نتائج التحقيق والتوصيات المهمة بالوقت المناسب.

وطبقاً لجلين (GLYNN) فإن «المتطلب الخطر لمدقق الفـعـاليـة هو البيان الواضح لأهداف البرامج والذي تقـاس بموجبه الإنجازات، وينبغي على العميل أن يعـرف ويحدد تلك الأهداف بشكل طبـيعي مع الوثائق الإدارية وينبغي على الخطة أن توثق وتبلغ إلى كل الأشخاص في فريق التدقيق»(٣٠).

وعندمـا تنتـهي مـرحلة التخطيط يقرر المدقق ما إذا كان مناسباً مواصلة رقابة الفعالية أم التوقف عنها.

ثم تأتي المرحلة الثـانية في رقابة الفعالية، إذا وجد المدقق أن نظام الإدارة لقـيـاس الفـعـاليـة مناسـباً، فيستطيع أن يركز انتباهه على مدى الاعتماد على تقارير الأداء، وإلاّ فعليه أن يضع نظاماً خاصاً للقياس.

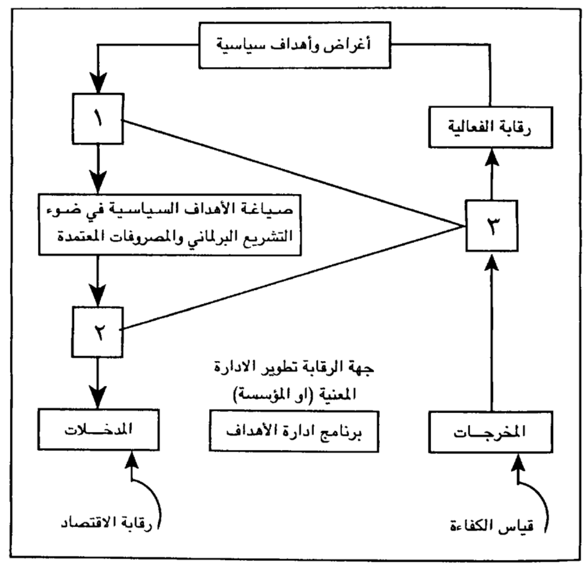
أ ـ المدخل الأول:

من أجل فـحص مـدى الاعـتماد على تقارير أداء الإدارة يجب على المدقق أن يدعم بالوثائق نظام الادارة لقياس الفعالية ويقيّم دقة مؤشرات الأداء ويتحقق من النتائج الحاصلة، ويقارن مع القواعد الصحيحة ويقرر الفعالية المبنية على

الأنظمة الإدارية، وفي الحقيقة لا يوجد أي دليل على العدد المناسب للمؤثرات المطلوبة لتحديد الفعالية.

وفي حالة حدوث خلل في مؤشرات الأداء المستخدمة من قبل الإدارة ينبغي على المدقق أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة ويتفقان على تعديل مناسب.

الفعالية في النشاط الحكومي



المصدر : مجلة المحاسبة ـ مارس ١٩٨٣ صفحة رقم ١٣٥

شكل رقم ٢ /١

ب ـ المدخل الثاني:

أن يستـخدم المدقق نظاماً أنشىء خصيصاً لقياس الفعالية سواء عندما لا تملك الإدارة أي نظام لقـياس الفعالية أو عندما يكتشف عند الفحص أن النظام المعمول به غير ملائم «إذا كانت القضية هكذا، فيجب على المدقق أن يصمم نظاماً ويجمع بيانات جاعلاً مساحات كافية لمواجهة أي قصور يواجهه»(٣١).

عندمـا يراجع المدقق الفـعالية يجب أن يدرك حقيقة أنه بالرغم من متانة عـلاقـة مـقاييس الأداء التي اختارها فقد يكون الأداء مكبوحاً بعوامل خارجية ويعتمد تأثير هذه العوامل الخارجية على المدى الذي يمكّن من تجنبها.

في المرحلة النهـائية للمراجعة يلخص المدقق ويناقش ويكتب تقاريره عن النتـائج النابعة من مقاييس الأداء المستخدمة ويقرر ما إذا كان البرنامج ينجز نتـائج منسجمة مع النتائج المراد التوصل إليها، وإذا لم يمكن تعريف الفعالية فـينبـغي على المدقق أن يضمن تقريره الأسباب التي تمنع قياسها، ولكن إذا لم يتم الحـصـول من البرنامج على المسـتوى المرغوب من النتائج فعلى التقرير أن يحدد أو يشير إلى الأسباب التي منعت الأداء الفعال.

يـُعـرِّف مكتب المحـاسب العام الأمريكي (GAO) المراحل التـاليـة لرقابة الفعالية وهي(٣٢):

أ ـ المراجعة الأولية الاستطلاعية ونشاطات التخطيط.

ب ـ تقييم نظام الإدارة في قياس الفعالية.

ج ـ استخدام نظام موضوع خصيصاً لقياس الفعالية.

د ـ الحصول على معلومات ملحقة ذات علاقة بالموضوع.

و ـ ربط الملاحظات الناتجة عن المراجعة.

٢ / ٦ ـ دراسة الحالة الثانية: «حول رقابة الفعالية»:

رقابة الفعالية:

أقدم هنا دراسة حالة مبنية على قضية حقيقية راجعها جلين (GLYNN)(٣٣).

سأل كل من مدير الخدمات الاجتماعية لهيئة مدنية والرئيس التنفيذي والمسؤول المالي (المدقق الخارجي) أن يشمل عمله مراجعة مراكز هيئة رعاية الكبار كجزء من برامجه الحالية للرقابة على مردود الإنفاق المالي واهتمامهم يعود إلى انفاق ١٩٠,٠٠٠ جنيه استرليني سنوياً حالياً على إدارة أربع مراكز بفكرة بسيطة حول ما إذا كان البرنامج فعالاً في مواجهة الطلب على هذا المرفق داخل المجتمع، لقد ازداد المستوى الحالي للعملية خلال السنوات العشر الماضية ولكن في السنوات القريبة فقط أخذت الملاحظة المتعلقة بالمصروفات بالاعتبار.

للهيئة أربعة مراكز ـ مركز (أ) قريب من البيوت السكنية ويقدم خدماته للنزلاء وغير النزلاء ـ والمرافق بما فيها تقديم وجبة الغذاء والاستجمام متوفرة على مدار الأسبوع ويقدم الإشراف بواسطة مراقب مقيم ويساعده طاقم متفرغ صغير وتقدم عدة نشاطات بواسطة مجموعات عمل محلية ـ المراكز (ب) (ج) (د) تعمل على قاعدة خمسة أيام أسبوعياً ويدير كل منها مشرف المركز، وهذه المراكز الثلاثة لديها خدمات تقدمها السلطات المحلية ولكن العمل فيها مجاني ويقوم به متطوعون.

بعد الدراسة قرر المدقق أن يقوم بمقاربة أعدها لنفس الغرض على مرحلتين:

أولاً ـ أن يتم تقييم الطلبات والأموال على أساس كل مركز منفرداً.

ثانياً ـ أن يحصل على مساعدة باحث اجتماعي مستقل عنده اهتمام خاص في تقديم الخدمات للكبار في المجتمع المحلي.

وفي الحقيقة استخدم المركز (أ) أكبر المصادر وأفضلها تنظيمياً فقد كان يستضيف ٨٠ نزيلاً مقيماً و٦٠ نزيلاً غير مقيم معظم الأيام لوجبة الغذاء ـ أما المراكز الثلاثة الأخرى فقد كانت مختلفة تماماً. كان المركز (ب) عبارة عن بيت قديم ومرافقه متواضعة ويقدم عشرين وجبة يومياً فقط.

وكان كل من المركز (ج) و(د) قد جذبا ١٢٠ شخصاً لوجبة الغذاء وساعد المركز (د) على إنشاء برنامج «الوجبة على كرسي متحرك» وزيادة على ذلك فإن مشرفي كلا المركزين نظماً برامج مسائية محدودة. اعتبر المدقق أنه من وجهة نظر مالية بحته ـ فإذا الموارد حسنة الاستخدام.

كان اقتراح الأخصائي الاجتماعي يقضي بمقابلة كل مشرف ليعرف وجهة نظرهم في الخدمة التي يقدمونها وإقترح كذلك القيام بمسح يشمل لجميع متلقي الخدمات بالإضافة إلى عينة من المواطنين الكبار الذين لم يرغبوا في استخدام المرافق المقدمة.

كشفت النتائج أن مشرف المركز (أ) شعر بأن خدمة مفيدة كانت تقدم وحازت على شعبية واسعة في المجتمع المحلي، كما أن عملية مسح المتلقين بينت أن معظمهم كان راضياً عن المرافق.

وعلى النقيض من ذلك، فإن نتائج مراجعة المركز (ب) كانت غير مرضية تماماً ـ وجهات نظر المشرف كانت مطابقة لوجهة نظر النزلاء الذين كان توجههم العام أن المرافق في المركز غير مشجعة وغير جذابة.

المشرفون في مركزي (ج) و(د) كانوا محيطين إلى درجة ما بالخدمة المقدمة ـ وشكا المتلقون كذلك أن النشاطات المقدمة غير كافية ـ ونسبة مهمة من الأشخاص الذين أجري عليهم المسح والذين يعيشون في المجتمع المحلي لكل من المركزين أفادوا بأنهم يتفقون مع الملاحظات السابقة وأنهم سوف يستخدمون المراكز في حالة تحسين المرافق.

نأتي إلى النتائج التي توصل إليها المدقق والأخصائي الاجتماعي وهي:

١ ـ استخدمت الموارد بشكل حسن في المركز (أ) وقدمت خدمة متميزة إلى المواطنين الكبار في المقاطعة.
٢ ـ لم تستخدم المرافق (ب) و(ج) و(د) بطاقتها الكاملة ولم تقدم خدمة على مستوى مرض.
٣ ـ ينبغي إقفال مركز (ب) على أن يعاد توزيع الأموال التي كانت مخصصة له على المركزين (ج) و(د) وتغطى هذه الأموال تكاليف التوسعة ويمكن المشرفين على هذين المركزين من تنظيم برامج نشاطات أكثر جاذبية.
٤ ـ المواطنون الذين يتناولون الوجبات في مركز (ب) ينبغي أن تقدم لهم خدمات برنامج «الوجبة على كرسي متحرك» لأنها رخيصة جداً.
٥ ـ ينبغي أن تأخذ السلطة على عاتقها إزالة موقع (ب) والذي تبين أنه كان قليل الجذب.

لم ينتج عن هذه المراجعة توفير أموال ولكن تم اقتراح إعادة توزيع هذه الأموال لتقديم خدمات أكثر فاعلية وتسر وترضي رغبات عدداً كبيراً من الناس.

قدمت دراسة الحالة النقاط التالية:

أ ـ «في الوقت الذي لم تقم فيه مراقبة البرنامج من قبل الإدارة تم تبني مقاربة أُنشئت لنفس الغرض (على الإدارة أن تستمر الآن بمراقبة هذا البرنامج في عملياتها المستقبلية).

ب ـ إدخال أخصائي من خارج نطاق المحاسبة ساعد بشكل مستقل في تقييم نوعية فعالية البرنامج.

ج ـ هذا النموذج الخاص بني عن عمد لكي يعبر عن جانب الفعالية في الرقابة على مردود الإنفاق المالي»(٣٤).

وهكذا فقد تمت مناقشة المراحل الثلاث للرقابة على مردود الإنفاق المالي وهي:

- مراجعة المدخلات والمخرجات (الاقتصاد والكفاءة).
- مراجعة التنظيم والإجراءات.
- مراجعة الفعالية.

ففي مراجعة الفعالية ـ كانت أهمية الأهداف والمعبر عنها بصيغة قابلة للقياس واضحة، والنقطة الأساسية هي أن الفعالية عنصر جوهري في الرقابة على مردود الإنفاق المالي ـ انظر شكل رقم (٢ / ٢).

وقد ينشأ أحياناً النزاع بين الكفاءة والفعالية، وهذا واضح في كلمات مدير المعهد القانوني للمالية والمحاسبة العامة في كندا حيث قال:

«الخلاف بين الكفاءة والفعالية، وخاصة في الخدمات الحساسة مثل التعليم والخدمات الإجتماعية صعب حله للغاية والأفضل تركه للحكم الفردي والذي يعني حكم هؤلاء المهتمين بتطوير الخدمات»(٣٥) فعلى سبيل المثال:

ففي دائرة الحوادث والطوارىء في مستشفى مثلاً حيث الخدمة الفعالة تحتل الأولوية ـ والخدمة غير الفعالة قد تسبب خسارة حياة بلا ضرورة ـ وفي أقسام معينة من خدمة الصحة العامة ثارت قضية أنه إذا كانت الموارد المتوفرة قليلة سيكون هناك ضغط جوهري لتحسين الكفاءة وإلى مدى معين يحمل مخاطرة أعلى على فعالية الخدمة، لا شك أن الكفاءة مهمة ولكن في بعض البرامج تكون الفعالية أكثر أهمية، هذا المثال يميل لإخفاء الخلاف الذي جرى إهماله من قبل الإدارة.

الخلاف الممكن بين الكفاءة والفعالية يعتمد على ما إذا كان البرنامج في منطقة حساسة، وما يتوقعه كل أولئك المشمولين في توفير الوسائل أو تلقي الخدمة.

المدخل العملي للرقابة على مردود الانفاق المالي

شكل رقم ٢ / ٢

من المناسب أن توجد برامج اقتصادية وذات كفاءة وفعالية ـ وعلى سبيل المثـال ـ فإن توفير وسائل العناية بالأطفال، عادة يكون هناك بديلاً لذلك الأول هو أن ينزلوا في بيـوت الإيواء، والثاني أن ينزلوا عند عائلات تتكفلهم والبديل الثاني هو أرخص ويعتبر أكثر فائدة للأطفال.

٢ / ٦ / ١ ـ تنفيذ مراجعة ترتيبات الأداء:

عند تنفيذ مراجعة ترتيبات دائرة خدمات عامة لتأمين مردود الإنفاق المالي ـ يمكن أن يقسم العمل إلى المراحل الخمسة التالية:

أ ـ مرحلة التعليمات.

ب ـ مرحلة التخطيط.

ج ـ مرحلة السياسة وأهداف الإدارة.

د ـ مرحلة إجراءات الإدارة.

هـ ـ مرحلة تقرير المدقق (انظر شكل رقم ٢ ـ ٣).

أ ـ مرحلة التعليمات:

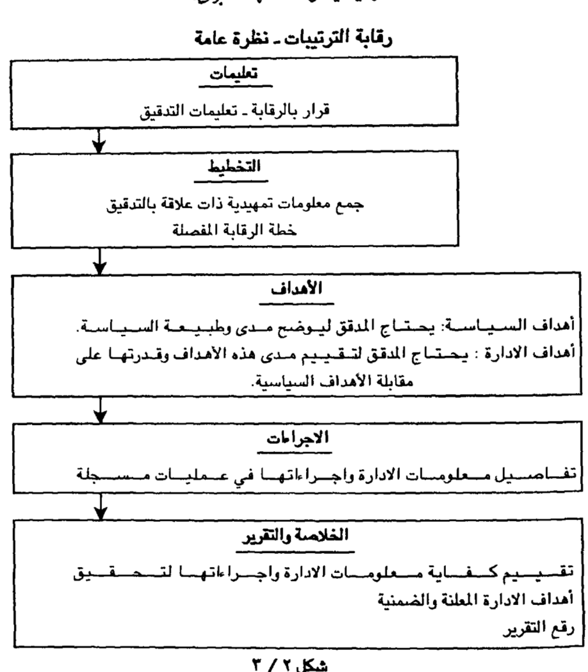
إذا عملت ترتيبات رسمية كي تضبط وتوجه استخدام الموارد، عندئذ فقط يمكن تقديم مجمع خدمة بشكل اقتصادي بكفاءة وفعالية.

يطلب أحـيـاناً من المدقـقين تنفيذ عمل في موضوع معين وفي أحيان أخرى يـكون المدقق في وضع يمكنه من أن يوجـه عـمله ـ وعلى كـُلٍ ـ يجب عليـه أن يحدد ويعين أهداف التـدقـيق مبكراً كي يكون في مقدرته أن يـُخطط بفعالية، إن شروط عـمل المدقق ذات أهمية دائمة له. ينبغي أن يضمن أن الرجوع إلى نطاق من الرقـابة والذي يشـتـمل على المسـؤوليـات الخاصة المفروضة عليه من قبل المحـيط المنظم لعـمله مـثل الاختبار والتقرير هو أمر ضروري لتحقيق التوافق والالتزام بالتعليمات المحددة.

ب - مرحلة التخطيط:

من أجل الرقابة على مردود الإنفاق المالي سيفحص المدقق برامج قليلة منتقاة فقط من أي كمية تفصيلية معطاة، ينبغي أن يعرّف المدقق النشاطات المختلفة التي تنفذ ضمن برنامج خاص، وعليه أن يكون على إدراك تام بعمل المؤسسة أو المنشاة وسلطاتها على القيام بهذا العمل والتمويل المخصص له.. والإدارة العليا وأهدافها الرئيسية ومشاكلها الكبرى.

رقابة الترتيبات - نظرة عامة



شكل ٢ / ٣

المصدر : الرقابة على القطاع العام صفحة ٢٣٢.

زيادة على ذلك فإن المدقق سوف يحتاج إلى أن يأخذ في الحسبان تأثير التعليمات على عمل المؤسسة وعلى سير رقابته، وعليه أن يطلع بنفسه على هيكل التعليمات ليمكنه هذا الإطلاع من تنفيذ الرقابة بشكل صحيح، وعليه أيضاً أن يأتلف مع تلك التعليمات التي يعتبرها ذات تأثير مباشر ومادي على المؤسسة وعلى تقريرها المالي، وبعد التعرف على متطلبات تلك التعليمات ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ الفحوصات المناسبة والإجراءات التي تمده بالدليل التدقيقي مثل كمال ودقة وصلاحية البنود الواردة في سجلات المحاسبة والبيانات المالية.

وينبغي على المدقق أن يعرف مادية حسابات الجهة التي يقوم بفحصها مقارنة بالمؤسسة ككل، وبهذا العمل يستطيع أن يحكم على الأهمية النسبية لعمله وعمق المراجعة المناسب، وبعد تجميع المعلومات المناسبة يعد خطة الرقابة المفصلة التي تتضمن أهداف الرقابة ومناطق البحث والتحري الرئيسية.. الخ(٣٦) ـ وكما وضعها جلين (GLYNN) بالعبارة التالية:

«خطة كهذه ينبغي أن تحدد المدخل الكلي أو نطاق البحث والتحري، وتشير الى تلك الأمور التي قد تتطلب اهتماماً خاصاً، وتعرّف وتخصص متطلبات المصادر أما تلك المناطق التي تتطلب الاهتمام الخاص فإنها سوف تكون بشكل عام تلك التي ـ بمراجعة مبدئية من قبل المدقق تشير ـ إلى التكاليف التي يمكن تخفيضها أو لنتائج البرنامج التي يمكن تحسينها»(٣٧).

ج ـ مرحلة سياسة وأهداف الإدارة:

على المدقق أن يأخذ في اعتباره أساليب السياسيين لضمان إعادة انتخابهم قبل التعليق على قضايا المردود المالي ومن المهم أنه ينبغي أن يكون هناك فهم لأهداف الإدارة من قبل القائمين بالخدمات المدنية ومسؤولي الحكومة المحلية الموضوعة لإنجاز أهداف السياسيين.

عندما يقدم المدقق نفسه في بداية عمله الميداني للرئيس المسؤول يكون قادراً على الحصول على المعلومات الضرورية التي يحتاجها عن السياسة وأهداف الإدارة في تلك الدائرة، يتطلب من المدقق معرفة الأهداف للدائرة التي يدققها لأنه يحتاج إلى ضمان أن أهداف الإدارة مصاغة لمواجهة السياسة والأهداف ولكي يكون قادراً على أن يقدر بدقة الإجراءات والمعلومات الإدارية المستخدمة عندئذ يجب أن يكون المدقق قادراً على أن يعد قائمة بأهداف الدائرة المعلنة وقائمة إضافية بالأهداف الضمنية للدائرة، وزيادة على ذلك يسجل تلك المناطق حيث لا يوجد أهداف معلنة أو ضمنية.

قائمة الأهداف تمكن المدقق من معرفة قدراً لا بأس به عن طبيعة الدائرة التي هي تحت المراجعة.

د ـ مرحلة الإجراءات الإدارية:

بعد فهم أهداف المؤسسة أو المنشأة يستطيع المدقق أن ينظر بثقة في البيانات والإجراءات المستخدمة من قبل المؤسسة لمتابعة تلك الأهداف.

يحتاج المدقق سجلاً للإجراءات الإدارية، والمعلومات التي يجهد للحصول عليها من مصادر مختلفة، تشير السجلات إلى «كمية الدخل الذي تم جمعه وتسجيله وكيفية الشراء وكيفية التسديد، وكيفية طلب الموجودات الثابتة وكيفية الحصول عليها»(٣٨).

يحتاج المدقق أن يجمع ويرتب سجلات عن معالجة المعلومات لاستخدامه خلال أعمال التدقيق، فإذا أثبتت الملاحظات المبدئية أنها غير كافية لهذا الغرض ـ فسوف يلجأ إلى الدورة المستندية أو استخدام بيانات الضبط الداخلي للحصول على أفضل المراجع. إن معالجة المعلومات تتعلق بطريقة ضبط وتحديث السجلات غير المالية.

يتطلب من المدقق أن يكتشف ما هي المعلومات المحاسبية المتوفرة للمؤسسة أو المنشأة بالإضافة إلى البيانات المتوفرة والتي تظهر النشاط الذي وضع من أجله المال، والمعلومات الضرورية المطلوبة لمراقبة تكاليف إنجاز الأهداف عادة ما تكون معقدة، والحصول على بيانات مستخلصة واضحة عما أنجزته النفقات الخاصة، ليس أمراً سهلاً وعلى كل فالأشخاص الأكفاء جداً سوف يقدمون أفضل طرق القياس الممكنة لما أنجزوه.

لا يملك بعض الأشخاص بيانات شاملة عن تكاليف الإنجازات، الأمر الذي يدعو المدقق ليأخذ في الإعتبار الوسائل الممكنة للمراقبة لكي يحيط بعدم كفاية مقاربات العميل.

تلخيصاً لما سبق ـ على المدقق أن يتأكد من نظام الإدارة في التسجيل ومعالجة العمليات ويقوم كفايتها كقواعد لإعداد البيانات المالية.

هـ ـ مرحلة كتابة التقرير:

بعد تسجيل أهداف المؤسسة أو المنشأة والإجراءات والبيانات المستخدمة لتحقيقها يتطلب من المدقق أن يقوم كفاية الأهداف والبيانات والإجراءات لكي يكون قادراً على كتابة التقرير، والعمل الأول للمدقق هو تقويم أهداف الجهة، إن غياب الأهداف يشكل دليلاً قانونياً على الإهمال. ولا شك أن الكفاءة أو الفعالية سوف تكون في وضع لا تحسد عليه.

عندما يجد المدقق أن الأهداف وضعت بوضوح لكنها تسبب حسب رأيه تخفيضاً في طاقة مردود الإنفاق المالي فيمكنه حينئذ أن يثير هذه القضية في تقريره.

من الضروري للمدقق أن يأخذ في اعتباره الإجراءات المستخدمة بواسطة

الإدارة لانجاز أهدافها، ويركز كذلك في تقريره على الإجراءات المستخدمة بواسطة الإدارة لإنجاز أهدافها، ويركز كذلك في تقريره على الإجراءات التي تؤدي إلى ضعف الكفاءة والفعالية، وزيادة على ذلك ينبغي عليه أن يأخذ في اعتباره معلومات الإدارة المتوفرة لدى العميل ويقدر قيمة هذه المعلومات في الوصول إلى أهداف الإدارة.

يطلب من المدقق أن يستند في إيضاح تقريره عن البيانات المالية إلى أي مستند قانوني ورد في التشريعات ذات العلاقة أو أية متطلبات أخرى وعند اكتشاف عدم التوافق مع التعليمات ذات العلاقة ينبغي أن يبلغ الإدارة بها وعلى مستوى كافٍ من السلطة، ثم إن عليه أن يتأكد أن عدم الالتزام يؤثر مادياً على مسؤوليات تقريره.

٢ / ٦ / ٢ ـ تنفيذ مشروع مراجعة أداء:

إن تقييم الأداء الحقيقي يعتمد جزئياً على الملاحظات المتحصلة من فحص أهداف الإدارة، والاجراءات والمعلومات الإدارية، يبدو من الضروري عزل البيانات المقارنة في مرحلة التخطيط، وكذلك في مرحلة الأهداف ينبغي أن تتوفر التفصيلات الكاملة للقواعد التي تحكم أي هدف، وهذا ما يخلصه الشكل (٢ ـ ٤).

أ ـ استخراج الإحصائيات:

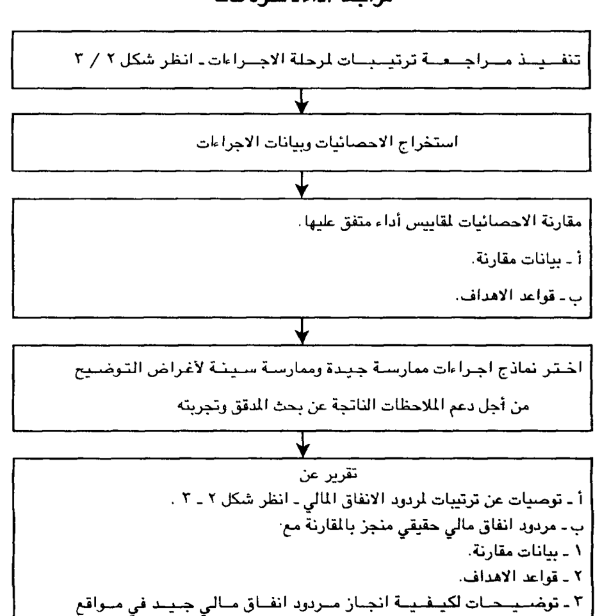
بعد تسجيل تفاصيل المعلومات المتوفرة للإدارة داخل دائرة العميل يكون لدى المدقق فرصة لاستخراج وتوليد البيانات لغرض المقارنة، ويحتاج المدقق لاستخدام البيانات المستخدمة من قبل الإدارة لعمل مقارنات حيوية وتعتمد الإحصائيات الحقيقية التي يحتاجها المدقق على نيته بما سوف يقارنها به.

ب ـ مقارنة الإحصائيات:

عندما يضع المدقق يده على الإحصائيات يستطيع أن يبدأ تقويم المردود

الإنفاق المالي لعميله. والمطلوب من المدقق أن يقارن نوعين من الأعمال المتشابهة لدائرتين وفروق الإنفاق ويكتشف سبب هذا الإختلاف في الإنفاق - يستطيع المدقق أن يكتشف حصول مردود الإنفاق المالي في دائرة معينة بواسطة فهم أهداف الدائرة والإجراءات وعمل مناقشات معلوماتية مع العاملين في هذه الدائرة.

مراجعة أداء - نظرة عامة



شكل ٢ / ٤

المصدر: الرقابة على القطاع العام صفحة رقم ٢٣٩.

ج ـ اختيار نماذج لإجراء «ممارسة جيدة»:

بالإضافة إلى مقارنة الأرقام المستخلصة (المستخرجة) مع ما يقابلها قبل التقرير ـ ينبغي على المدقق أن يضع يده على أمثلة صلبة من اجراءات ممارسة جيدة تم اجراؤها واختبارها سابقاً ليدعم استنتاجه، والحصول على نماذج لإجراءات ممارسة جيدة هو أمر أكثر صعوبة للمدققين الداخليين منه للمدققين الخارجيين وذلك بسبب الإستفادة الكاملة من الممارسات السابقة في أجزاء مختلفة من نفس الهيئة.

د ـ التقرير:

عند الإنتهاء من عمل مقارناته وتحليلاته لأوجه التباين وحصوله على حالات موصوفة يكون المدقق مستعداً لكتابة مسودة تقريره حيث ينبغي أن يغطي كلاً من عمل الترتيبات وعمل مراجعة الأداء، من السهل أن تكتب تقريراً مؤيداً بالبرهان والدليل على ضعف الترتيبات عندما تكون نقطة الخلاف الوحيدة هي فقط ضعف الإجراءات وضياع المعلومات، وهذه النقطة يمكن تغطيتها بعمل مراجعة الأداء ـ إن تقرير مراجعة الأداء يعتبر أكبر مرحلة حرجة للمدقق.

يجب أن يبذل المدقق أقصى جهده ليكون موضوعياً ومساعداً ويجب أن يكون واثقاً بنفسه وأن يكون لديه الدليل القوي المقنع. ومن المعلوم تماماً أن المدقق يناقش مسودة التقرير مع الإدارة حيث أن رأى الإدارة قد يكون مفيداً أن يتضمنه التقرير النهائي.

٢ / ٧ ـ الخاتمة:

في السنوات الماضية اكتسب القطاع العام أهمية متزايدة. وينفذ المدققون

الداخليـون والخـارجيون سلسلة أوسع من الواجبات أكثر من المعتاد في مثيلها في القطاع الخـاص، حيث أن معظم أعمال الرقابة في القطاع العام لديها أكثر من هدف ـ فإن طبيعة وأولوية الأهداف يجب أن تعرف بوضوح، ولكن توجد عدة عـقـبـات في طريق الرقـابة على مـردود الإنفـاق المالي، وتشـتمل على السياسات والأشخاص الحاكمين في قمة الإدارة، والتقاليد، ونقص الحافز، وضعف الثقافة، وبرامج التـدريب، هذه المعـوقـات يجب تجـاوزها لكي يتـحقق مردود الإنفاق المالي.

مراجع الفصل الثانـي

1 - P.G. Boys, "Management Audits", Technical Diqest No. 17, National accounting and Auditing Department, February 1985.

2 - P. Jones and J. Bates, Public Sector Auditing: Practical techniques for an intergrated approach, Chapman and Mall, London, 1990, p. 4.

3 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector, P. 23.

4 - Glynn, "The Value for money trend," p. 130.

5 - Government Internal Audit Manual, H.M. Treasury, 1988, London, Chapter C 4.

6 - R. Buttery and R. Simpson, Audit in the Public Sector, Woodhead - Faulkner, London, 1989, p. 12.

7 - Ibid, p. 84.

8 - Ibid, p. 85.

9 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector, p. 104.

10 - H.Butt and D. Palmer, Value for Money in the Public Sector: the Decision Maker's Guide, Basil Blackwell, U.K., 1985, p. 26.

11 - Ibid., p. 27.

12 - Ibid., p. 28.

13 - Ibid., p. 30.

14 - Ibid., p. 32.

15 - Ibid., p. 35.

16 - Ibid., p. 38.

17 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector, p. 31.

18 - Butt and Palmer, op. cit., p.13.

19 - Glynn, op. cit., p. 34.

20 - Ibid., pp. 35 - 36.

21 - Ibid., p. 37.

22 - Ibid., pp. 37-38.

23 - Butt and Palmer, op. cit., pp. 12-13.

24 - Ibid., p.13

25 - Glynn, op. cit., pp. 49-56.

26 - Glynn, "Effectiveness Auditing its role in the public sector" Accountancy, March 1983, p. 135.

27 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector. p. 62.

28 - Ibid., p. 64.

29 - Ibid., p. 67.

30 - Ibid., p. 69.

31 - Ibid., pp. 82-88.

32 - Butt and Palmer, op. cit., p. 15.

33 - Jones and Bates, Public Sector Auditing, pp. 331-32.

34 - Glynn, op. cit., pp. 97-98.

35 - Jones and Bates, op. cit., 234.

36 - Ibid.

37 - Glynn, op. cit., pp. 97-98.

38 - Ibid.

الفصل الثالث

الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي

في القطاع الخاص

٣ / ٠ ـ المقدمة:

الغرض من هذا الفصل هو فحص تطور وطبيعة وصفات الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي ودور المدقق في القطاع الخاص بقصد إلقاء الضوء على مكانتها (الرقابة) بالمقارنة مع القطاع العام.

يحتوي الفصل على قسمين:

القسم الأول: يبحث تاريخ تطور الرقابة على مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص وصفات وطبيعة هذه الرقابة ودور المدقق فيها.

القسم الثاني: يناقش رقابة الإدارة في القطاع الخاص وممارسة رقابة الإدارة وإختبار مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص.

٣ / ١ ـ تطور الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي ومميزاتها ودور المدقق في القطاع الخاص:

٣ / ١ / ١ ـ تاريخ تطور الرقابة على مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص:

بالرغم من أن الرقابة على مردود الإنفاق المالي نشأت في القطاع العام في كثير من الأقطار وكان التطور الأعظم هناك، إلاّ أن كثيرين رأوا فيها أداة قوية من أجل الأعمال الخاصة، فعلاقة القطاع الخاص في الرقابة على مردود الإنفاق المالي علاقة مميزة بالرغم من أن التأكيد موجه إلى القطاع العام، وقد بدا تاريخ نشأة وتطور مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص في الولايات المتحدة ثم انتقل إلى القطاع العام.

طورت مؤسسات المحاسبين القانونيين أقسام للرقابة على العمليات تقدم خدمات رقابية على مردود الإنفاق المالي لكل من القطاعين العام والخاص.

ففي الولايات المتحدة وكندا والمملكة المتحدة يعين مدققون خاصون ليقوموا بالرقابة على مردود الإنفاق المالي في القطاع العام، وتعتبر مؤسسات التدقيق الخاصة في كندا مصدراً أولياً للخبراء لتقديم هذا النوع من الرقابة.

وتطبق القواعد الأساسية للرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي بالتساوي في كل من القطاعين العام والخاص، وزيادة على ذلك، قد يطبق مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص على المؤسسات الربحية والمؤسسات التي لا يقصد منها الربح وفي كندا دعمت الجمعية الكندية للمحاسبين القانونيين الرقابة الشاملة، مما عزز مميزاتها لكل من القطاعين العام والخاص.

ويتعامل المدقق في كل من القطاعين العام والخاص مع نفس العناصر مثل تحليل مفاهيم الإقتصاد والكفاءة والفعالية وقواعد الرقابة ومقاييس الأداء وأهلية أدوار الرقابة الخارجية والداخلية. وقد توجه التحليل كذلك إلى كل من القطاعين فيما يتعلق بالمفاهيم والمساءلة والمستند القانوني وتقارير الرقابة. وقد تقدم التطورات المستقبلية فروقات تفصيلية بين هذه الجوانب.

وبينما يكون المدقق في القطاع العام مسؤولاً أمام المشرع، فإن المدقق في القطاع الخاص مسؤول أمام الإدارة في المؤسسة الخاضعة للرقابة ـ يقول باركر (PARKER) «التشريع في القطاع الخاص مفتوح أكثر للمناقشة من حيث ملائمته ـ ولذلك فإن تطوره أقل تأكيداً أو على الأقل احتمال نجاحه سيكون بعيداً، وتظهر الاستثناءات من هذا من خلال تعليمات خاصة في شكل قواعد للرقابة»(١).

الأنماط العامة للتقارير في كل من القطاعين العام والخاص قد تقدم بمفهوم تقارير الرقابة وأي فرق يلاحظ في درجة ونطاق المساءلة قد يغري بإختلافات في محتوى وصيغة التقرير.

٣ / ١ / ٢ ـ طبيعة ومميزات مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص:

إن هدف الربحية هو ما يميز القطاع الخاص عن القطاع العام وعلى النقيض من القطاع العام فإن مدقق القطاع الخاص لا يكابد من وجود قيود سياسية قد تمنعه من التعليق إذا كانت المؤسسة لم تعمل عملها بشكل صحيح، إن عمل الرقابة على مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص مطلوب من قبل الإدارة وطبقاً لذلك فإن دور المدقق ينتهي برفع التقرير النهائي، وغالباً ما تختار الإدارة كذلك الموضوع على حسب مزاجها ويصبح عمل المشروع أكثر صعوبة بسبب النقص في البيانات المقارنة.

وزيادة على ذلك، فإن مقاييس الأداء المستخدمة في القطاع الخاص أقل

أهميـة نسـبياً من تلك المستخدمة في القطاع العام لأن الربحية تستخدم كمؤشر يعلو على غيره.

يقول جلين (GLYNN) إن الرقـابة قد استخدمت في بريطانيا كأداة للتقويم لتساعد في تحسين مردود الإنفاق المالي وأن هناك تطورات مماثلة ظهرت في كثير من البلدان وحـسب رأيه بأنه «لا زال هناك الكثير يجب عـمله في القطاع العـام لتطبـيق كل جـوانب الرقابة على مردود الإنفاق المالي، ويجب أن نقول أنه حان الآن وقت تبنيها في القطاع الخاص»(٢).

إن الحـجـج المؤيـدة للرقـابة على مـردود الإنفـاق المالي قـابلة للتطبـيق بالتـسـاوي في كل من المؤسـسات التي تقصد الربح والمؤسسات التي لا تقصد الربح من تأسيسها.

٣ / ١ / ٣ ـ دور المدقق في رقابة مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص:

يمكن الاسـتـفـادة من أعمال الخـدمـات والتصنيع عند إجراء الرقابة على مـردود الإنفـاق المالي، وقـد يختار المدقق نشاطات أو عمليات معينة ليقرر أنها تؤدي بكفـاءة وتسـاهم في تحـقيق بعض الأهداف الرئيسية (مثل الربحية) أو أهداف ثانوية وبهذا المعنى يقول جلين (GLYNN) «دور المدقق في رقابة مردود الإنفـاق المالي هو تقـيـيم أداء الإدارة، وقـد يرغب المدقق في عمليات التصنيع أن يقـيم مـا إذا كانت اجراءات اقتناء المواد مناسبة، وما إذا كان المصنع في وضعه الصـحيح على قاعدة دورة الحياة الإقتصادية، وما إذا كانت أهداف الانتاج «قد تحققت بحسب الوقت المحدد وما إذا كان التحكم بالنوعية مرضياً.. وهكذا(٣).

يـقـدم جلين (GLYYN) بـعـض الجـوانب المسـاعـدة مـثل دائرة شكاوي العملاء، ومن أجل الاخلاص للعميل قد يرغب المدقق بفحص حجم هذه الخدمة، ومـا إذا كـانت الإدارة توازن وتفـحص طبـيـعة الشكاوي لكي تعمل ترتيبات

لتحسين نوعية الإنتاج.

وأيضاً فإن دائرتي التسويق وشؤون الأفراد هما جهتان مساعدتان وهامتان، ففيما يتعلق بدائرة التسويق قد يرغب مدقق مردود الإنفاق المالي مراجعة جهود إدارة التسويق في مراقبة الأسعار وتأثيرها على الترويج بمختلف أنواعه، وبالنسبة إلى دائرة شؤون الأفراد «قد يتوقع مدقق مردود الإنفاق المالي من مدير شؤون الأفراد أن يحتفظ بسجلات مناسبة واحصائيات بحيث يستطيع/ تستطيع مراقبة التوظيف، دورة التوظيف إجراءات رفع المظالم والشكاوي واجراءات الانضباط.. الخ»(٤).

قد يقصد مدقق مردود الإنفاق المالي أن يرى المديرين يراقبون أداءهم وأداء مرؤوسيهم وهذا يعني أنهم يراجعون عملياتهم من فترة لأخرى وربما يبادرون بإتخاذ إجراءات تحقق الكفاءة، ينبغي أن تتم الرقابة على مردود الإنفاق المالي بواسطة مدققين خارجيين، وعلى أي حال فإن في تقدم دائرة الرقابة الداخلية في الشركة مساعدة كبيرة، وتلعب الرقابة الداخلية دوراً مهماً في مراقبة الكفاءة الوظيفية لأنظمة الضبط الداخلية في الشركة، ذلك أن فحص فعالية عمليات دائرة الرقابة الداخلية تعتبر لدى المدقق الخارجي ذات الأولوية القصوى لأنها تعطي المدقق فكرة جيدة عن الشركة وتمكنه من تحديد مدى سلامة فحصه واختباراته.

ولإنشاء دائرة رقابة داخلية فعالة يجب أن تضع الإدارة العليا الأساس لذلك داخل المؤسسة أو الشركة، وعندما يقيّم المدقق فعالية دائرة الرقابة الداخلية ينبغي عليه أن يتأكد من أن دور الأهداف ومسؤولية وسلطة الدائرة قد وثقت وتم تحديدها كمياً وتمت الموافقة عليها رسمياً من قبل المستوى المناسب في الإدارة، إن توقعات الإدارة العليا الكمية من الرقابة الداخلية يجب أن تكون على اتصال مع الإدارة العاملة حيث أنها تقدم للرقابة الدعم المرئي وسلطة الإدارة العليا.

هناك عنصر مهم في تقييم فعالية دائرة الرقابة الداخلية هو تعريف آلية التخطيط مع الأنظمة والمصادر المناسبة لمراقبة وضبط تطبيق الخطط.

وتعزز فعالية دائرة الرقابة الداخلية إذا وضعت الإدارة العليا الأهداف وأعطت الرقابة الداخلية دعمها القوي، ويمكن تحسين الكفاءة بواسطة تنفيذ أساليب إدارية متقدمة في التخطيط والتنظيم والمراقبة والتحكم.

إن مجرد إكمال برامج التدقيق ليس ضماناً للفعالية، وينبغي على المدقق في البداية أن يقوم بالإطلاع على تقارير الرقابة الداخلية ولا سيما إذا أخذت الرقابة الداخلية على عاتقها تقديم تقارير رقابة رسمية وتقارير سنوية، فإن الانطباع المبدئي لفعاليتها قد يؤخذ بالنظر إلى نوعية الملاحظات والتوصيات، وهذا قد يتوقف على عدد حالات الاحتيال. وضعف الأنظمة وفرص رقابة مردود الإنفاق المالي التي اكتشفت من قبل جهات مثل المدققين الخارجيين أو الإدارة أو أفراد من الجمهور ويقال إن مراجعة الإجراء المتخذ كنتيجة لعمل الرقابة الداخلية هو أقوى وسيلة لقياس الفعالية.

بينما تعجز الرقابة الداخلية عن إنجاز استقلال حقيقي، فيبدو المدخل غير المقيد للرقابة الخارجية أكثر فاعلية كمانع لإساءة الممارسة وحافزاً للإدارة الجيدة، ورغماً عن ذلك فإن الناتج الخطي للرقابة قاعدة مفيدة للتقدير(٥).

إن عمل مراجعة مردود الإنفاق المالي صعب بالقدر الذي يكون الدليل فيه مبنياً على المناقشة والملاحظة، وعمل المدقق هو أن يرى التقارير المكتوبة تستند إلى الحقائق وتغطي المسائل التي تبرز من قبل الرقابة وأنها تصدر وتناقش بسرعة.

العملاء ومديرو المؤسسات والشركات الخاصة الذين يعتمدون على شهادة الرقابة لراحة ضمائرهم يذهبون إلى المدقق الخارجي الذي يرغب في أن يتحقق

من الاستخدام الفاعل للمصادر وأشخاص المستشارين والمدققين الداخليين حيث أنهم يشتغلون على برنامج تضامني متفق عليه بين مجموعات من الأشخاص الذين لهم الاهتمام الأعلى في فعالية المدقق الخارجي.

٣ / ٢ ـ رقابة الإدارة في القطاع الخاص:

لا يوجد تعريف عام لرقابة الإدارة، وإيجاد تعريف مناسب لرقابة الإدارة في القطاع الخاص يجد بعض الصعوبات، وعلى كل فالتعريف التالي كان مستخدماً من قبل «سانتوكي» (SANTOCKI) بقصد إظهار المعنى والنطاق لرقابة الإدارة في القطاع الخاص.

«رقابة الإدارة هي تقييم موضوعي ومستقل وبناء ومعلوماتي لفعالية المدراء / وفريق المدراء، في إنجاز أهداف المنشأة وسياستها، وللتعرف على وجه القوة والضعف الموجودة والكامنة في جميع المهام والعمليات في المنشأة وتوصي بالسبل الكفيلة بمعالجة الضعف الموجود أو الكامن، ويجب أن ينظر إلى الرقابة على أنها وظيفة إدارية تساعد الإدارة ولذلك فالتقرير لا يعالج فقط جوانب الضعف، بل جوانب القوة كذلك»(٦).

يوجد هناك تماثل في الأفكار المعبر عنها في القطاع العام مثل ـ كفاءة العمليات، فعالية السياسات، ومراقبة الأداء وإن أنواعاً مختلفة من رقابة الإدارة يمكن اجراؤها لتقابل أغراضاً مختلفة، وتعرض الأغراض المختلفة في شكل تصاعدي في زيادة نطاق الرقابة من كونها رقابة مالية، إلى القمة في أية رقابة إدارية ـ وهذا يعني تقدير ما إذا حققت المؤسسة أقصى ربحيتها في القطاع الخاص، قد تتقدم رقابة الإدارة لتأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك ضوابط مناسبة أخرى للتحقق من أن هناك استخداماً فعالاً للمصادر الطبيعية الموجودة وزيادة على ذلك فقد تأخذ في الاعتبار كذلك السيطرة على المصادر البشرية ـ مثال ذلك النظرة إلى أنظمة إختيار الأفراد الجدد والتوزيع

الاقتصادي الكفء الفعال لكل الموظفين وعلى جميع المستويات، وقد تراجع كذلك العمليات الانتاجية للتأكد من أنها أديرت بكفاءة وما إذا كان مستوى الإضاءة في المواد مقبولاً.

قد يقيم أو يقاس أداء الأفراد داخل مؤسسة بواسطة رقابة الإدارة وعملية كهذه قد تستخدم لمكافأة الإدارة الناجحة، وعلى أعلى المستويات، قد تحاول رقابة الإدارة أن تقيّم أن الإدارة/ أدارت شؤون المؤسسة بأفضل طريقة ممكنة أم لا أو قامت برفع مستوى استخدام المصادر جميعها إلى حد أعلى، وهذا يعني رفع عوائد حملة الأسهم في القطاع الخاص.

من الجلي أن الأغراض الممكنة لرقابة الإدارة تهتم كثيراً ببعض مظاهر الإقتصاد والكفاءة والفعالية، وقد ينفذ رقابة الإدارة المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون أو المستشارون الإداريون أو التنفيذيون الإداريون ذوي العلاقة - وإن رقابة إدارية كاملة قد تنفذ بواسطة فريق نظامي مختلط من أصحاب الكفاءات والمهارات.

٣ / ٣ ـ ممارسات رقابة الإدارة في القطاع الخاص:

على النقيض من القطاع العام، فالكتابات عن ممارسات رقابة الإدارة في القطاع الخاص قليلة، وعادة ما تنفذ الرقابة من قبل دائرة الرقابة الداخلية مدعومة أحياناً من قبل مستشارين إداريين على قاعدة توضع خصيصاً لهذا الغرض.

تتم الرقابة غالباً على أساس الرقابة المستمرة أو السنوية، ويعتمد ذلك على حجم الوحدة حيث طبيعة العمل تكون كثيفة والمصادر محدودة تكون الرقابة على أسس دورية لكي تغطي كل النشاطات على فترة سنوات.

تعـتبر الإحـصاءات الداخلية مثل المستويات المقررة مسبقاً للفاقد ولأرقام المخرجات، هي الأسس المستخدمة «كدليل» لرقابة الإدارة وتتم البيانات المالية اللاحـقة الاحصاءات الداخلية، وجميع التقارير ترفع عادة للإدارة الداخلية، أو للجـان الرقـابة في الشركـات التي توجـد بها، وتذهب التقارير إلى تنفيذين على مستوى عال، وعادة إلى مجلس الإدارة المحلي، أو مجلس المجموعة، أو بالتحديد إلى المدير العـام، وينبـغي أن تعمل جميع التقارير توصيات محددة، وقد تكون حول الكيفية التي يتم بها تحسين الكفاءة.

وتلخـيـصـاً لما سبق، تسـتـخدم رقابة الإدارة لأغراض متنوعة للتطوير المهني ولتـخطيط المصـادر البشرية وكطريقة لإثارة الحوافز لدى الأفراد برفع مـسـتـويات التـوقع كـوسيلة لمارسة الضبط وكطريقة لتحسين الأداء العامل وأداء تعمل للتغيير.

إن العـلاقـة بين الرقـابة على مردود الإنفاق المالي ورقابة الإدارة موضحة كالتالي:

رقابة مردود الإنفاق المالي تزيد على رقابة الإدارة بشقين:

١ ـ تـنـفـذ على أسـاس سنوي ويراجع العـمل الإضـافي وجميع جـوانب الشركة.

٢ ـ أكثر منهجية ومدخلاً شمولياً بحيث يتم توليفها وجمعها بسهولة مع الرقابة القانونية.

هذا الدور الموسع.. يؤسس أربعـة مظاهر يمكن تسـميتها حسب الحروف الأولى بـكـلمـة (CONTROL ATTEST REPORTING EFFECTIVENESS) : (CARE)

C - (CONTROL) التحكم وهو تقييم ضوابط الإدارة على المصادر التي هي

مسؤولة عنها.

A - (ATTEST AND AUTHORITY) التصديق والسلطة ـ وهي تعبير عن الرأي حول البيانات المالية والتحقق من قبل السلطة من صحة العمليات المادية والمالية.

R - (PEPORTING) التـقـرير ـ للإدارة ولحـملة الأسهم عن المسائل التي تظهر نتيجة الرقابة.

E - (EFFECTIVENESS AND EFFICIENCY) الفعالية والكفاءة وإعطاء الرأي عما إذا كـانت الجـهـة الخاضعة للرقابة قد استخدمت مصادرها بطريقة ذات كفاءة وفعالية متلائمة مع أهداف الشركة كما هي معرفة في مذكراتها»(٧).

إن المقـاربة السـابقة هي مقاربة شاملة، وتتضمن فحصاً سنوياً للبيانات المالية بالإضـافـة إلى فحص سنوي لبعض الجوانب العملياتية المالية للشركة بهدف إعطاء رأي حـول الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي وضوابط الإدارة بشكل عام.

من المفـيـد أن نقـدم عـرضـاً موجزاً للرقابة الشاملة في القطاع الخاص إذ تعـتبر الرقـابة الشـاملة أداة جـديدة لهيئات الأعمال الحـرة في عالم تشتد فيه المنافسة.. قد تؤدي شركة ما بعض الجوانب من أعمالها بكفاءة عالية بينما قد تقـرر الرقـابة الشـاملة للشركـة أنه يمكن من الأفـضل ألا تؤديها على الإطلاق بسـبب أن المصـادر يمكن تخصـيصها بشكل أفضل، وزيادة على ذلك أن تتكامل الرقـابة الشاملة مع عملية الإدارة للشركة، وبدلاً من البيان المالي التقليدي الذي يخبر كم ننفق، نريد أن نعلم مـا إذا كـان الإنفـاق قـد تم بحكمة وبشكل حسن والتحليل يستخدم في تعريف كفاية أنظمة الإدارة وقياس الأداء.

يجب أن تكون الرقـابة الشـاملة في القطاع الخاص بمبادرة من الإدارة أو من مجلس المديرين ويعـتـمـد نجـاحـها بشكل رئيسي على تعاونهم، وأن فريق الرقـابة الشاملة الذي يحتوي على مجموعة من العاملين الداخليين والخارجيين

بما يشـمل التناوب في التـحكم في تكاليف الرقابة وصيانة النزاهة والتجرد وفي حدود الاهتمام المناط بهم.

٣ / ٤ ـ إختبار مردود الإنفاق المالي في القطاع الخاص:

تمَّ تنفـيـذ مـسح من قبل بي بويز (P.BOYS) عـامي ١٩٨٢/٨١ لفحص الممارسات الجارية في رقابة الإدارة لرؤية كيفية إمكانية تطويرها في المستقبل ـ وبالرغم من أن القطاع العـام قـد غطى في العـينة(٨)، إلاَّ أن التركـيـز كان على النتـائج من القطاع الخـاص، وقد تم المسح عن طريق استبيان وتمت متابعته عن طريق المقابلات.

تم تقـسـيم الاسـتـبيان لقسمين اهتم القسم الأول بالممارسات الجارية في رقـابة الإدارة وركـز الجـزء الثـاني على التطورات المسـتـقـبلية ونناقش هذه الممارسات الجارية فقط.

أظهـر المسح أن القيام برقابة الإدارة كان راجعاً لعدة عوامل أهمها التأثير الأمـريكي والأوروبي. وقد قـُدمت هذه الرقابة إما بطلب خاص من الشركة الأم أو بقـرار من مجلس الإدارة أو بسـبب التـقـدم التـدريجي من الرقـابة الماليـة الداخلية إلى نظرة أخرى لا تتعامل مع السجلات المالية والإحصاءات.

أوضـحت الدراسـة أن بعض الشركـات أعـفت دوائر الرقابة الداخلية من الخـدمـة لديها لتـخـفـيض النفـقـات، هذا المقـياس ليس فيه المصلحة الفضلى للشركـات المعنيـة اسـتناداً للقـياسات المحققة من الاستخدام الصحيح المعمول للمـدقـقين الداخليين ـ يقول بويز (BOYS) «إذا اسـتـخدموا ليؤدوا عملاً إدارياً أكثر من الرقابة المالية فقد يقتضي الأمر تقديم توصيات لتصحيح الوضع»(٩).

في حـالة واحـدة وكنتـيـجـة لحل دائرة الرقـابة الداخلية توقفت الرقابة

الإداريـة ونتج عن هذا الإجـراء أن التـوصيـات التي عـملت من قـبل الرقـابة الداخليـة بقـصـد توفير الطاقة ورفضت من قبل الإدارة قد وضعت في التطبيق عندمـا تم حل فـريق الرقابة الداخلية، وهذا يثبت أن بعض المشاكل السياسية تدخل في رقـابة الإدارة ولكن بعـد مدة قبلت رقابة الإدارة وتم استخدام مدققي الإدارة كمستشاريين في بعض الأحيان.

أنجـزت بعض المؤسـسات العمل في القطاع الخاص على أسس محددة مثل دراسـات الربحـية ولكن التمييز بين رقابة الإدارة والاستشارات الإدارية سبب مشكلة صعبة والأشخاص الذين ميزوا بين المصطلحين قالوا(١٠):

أ ـ رقـابة الإدارة عـمل شـمولي ولكن الاستشارة الإدارية قد تنظر فقط في جانب واحد من جوانب الشركة.

ب ـ رقـابة الإدارة مـفـروضة من الأعلى ولكن الاستشارة تؤدى بطلب من مجلس المديرين.

ج ـ رقابة الإدارة قريبة جداً من البحث والتحري.

أدرك بـويز (BOYS) أن بعض المؤسـسـات المهنيـة تنفـذ رقـابات إدارية محددة في القطاع الخـاص وتتم هذه غـالباً بواسطة مجموعة من طاقم الرقابة والمسـتـشـارين الإداريين، وبذلك فإن ما يقدر بـ ٣٠ ـ ١٠٠٪ من وقت المدققين الداخليين كان يصرف على رقابة الإدارة.

كانت هناك حالة واحدة كرست فيها جميع المصادر لرقابات الإدارة، وكان يعـتـقد أن هذا هو أفضل استخدام للمصادر، وفي هذه الحالة كان فريق المدققين يتألف من مـهندسين ومحاسـبين بينما الفـرق الأخـرى اشتملت على المحاسبين فقط.

وكـانت الرقـابة عـادة تؤدى على أسـاس المصنع أو لمستودع بشكل عام، أكـثـر منهـا / على أساس كل مهمة على حدة عدا ما كان يدار من حين لآخر من مشاريع مصممة خصيصاً لغرض معين وفي جوانب محددة للعمل.

ويجادل بويز (BOYS) في أنه يعـتقد أن الأرباح الناتجة من رقابة الإدارة أكثر من التكاليف أو أنها في النهاية ستحقق ذلك.

كـان التـقـرير في خـتـام الرقـابة مـبنيـاً على أسس رسـمـية، وقدمت كل المؤسـسـات صـيـغـة تدعى «رسـالة الإدارة» في خـتام الرقابة القانونية، وقد أظهـرت كل هذه الرسـائل الضعف في أنظمة الضبط الداخلية وقدمت توصيات لتصحيح هذا الضعف.

يقول بويز (BOYS) «أتفق بشكل عـام على أن رسـال الإدارة كانت مقدمة طبـيـعـيـة لنشاطات رقابة الإدارة، ونطاق الرسالة قد يتسع بسهولة ليغطي أمـوراً مـثل طرق حـسـاب الكلفة/ تقارير الإدارة/ التنبؤ/ والضوابط المقررة لإعداد الميزانية التقديرية(١١).

الأجـوبـة على الأسئلة المتـعلقـة بهدف رقـابة الإدارة تكشف التـفـسيرات المتعددة للاصلاح وتثبت الطبيعة المتحولة والمتغيرة للرقابة الإدارية.

يقرر بويز (BOYS) أن نتـائج الاسـتبيان أوضحت أن كثيراً من الشركات تنفـذ شكلاً من الرقـابة الإدارية وبعض المؤسـسـات المهنية تنفذ رقابة إدارية محددة بالإضـافـة إلى أنها تزيد من نطاق الرقـابة الماليـة لمسافة أبعد قليلاً من حـدود الرقـابة القـانونيـة في جهات يمكن اعتبارها كرقابة إدارية، إن مصطلح «رقـابة الإدارة» ليس فـقط صـعب التـعـريف بدقة ولكن طبيعة وغرض هذه الرقابة يختلف من مؤسسة لمؤسسة كذلك(١٢) ـ وفي النهاية يمكننا القول بأن الرقابة الإدارية جزء ضروري للرقابة القانونية.

٣ / ٥ ـ الخاتمة:

بالرغم من أن الرقـابة على مـردود الإنفاق المالي نبعت من القطاع العام إلاّ أن لها دوراً بارزاً تلعـبـه في القطاع الخاص، وأن التطورات الحديثة في القطاع العـام قـد تطبق على العـديد من المؤسـسـات الربحية وغير الربحية في القطاع الخاص.

وعلى أية حـال، فإن مفاهيم وممارسات الرقابة الإدارية في القطاع الخاص لم يتم تعـريفـهـا بشكل حـسن، بالإضـافـة إلى أن طبيعة وهدف رقابة الإدارة تختلف بشكل مميز من مؤسسة إلى أخرى.

مراجع الفصل الثالث

1 - Parker, Value - for Money Auditing, p. 56.

2 - Glynn, "VFM audits for private sector?" Accountancy may 1984, Vol. 95, p. 140.

3 - Ibid., p. 141.

4 - Ibid.

5 - E. Peers and p. Hill, "Evaluating Internal Audit Departments", Public Finance and Accountancy, July 19, 1985, pp. 8-9.

6 - P.G. Boys, "Management Audits", Technical Digest no. 17, National Accounting and Auditing Department, 1985, p. 19.

7 - Glynn, op. cit., p. 141.

8 - Peter Boys, "Value - for - money, test spreading in privrate sector" Accountancy, July 1984, pp. 118 - 20.

9 - Ibid., p. 119.

10 - Ibid.

11 - Ibid., p. 120.

12 - Ibid.



الفصل الرابع

ممارسة الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال

في الحكومة المحلية

٤ / ٠ ـ المقدمة:

الهدف من هذا الفصل هو أن ندرس دور الرقابة على مردود الإنفاق المالي وممارسته في الحكومة المحلية، ويتكون الفصل من ثلاثة أقسام ـ وهي:

الأول : يراجع تاريخ هذا النوع من الرقابة في الحكومة المحلية ومسؤوليات الموظفين وأعضاء المجالس ونطاق مراقبة مردود الإنفاق المالي.

الثاني: يفحص عملية مراقبة الأداء في السلطات المحلية ومقاربات الأداء في مراقبة هذه السلطات.

الثالث: يشرح الممارسة الجارية في حكومة محلية في المملكة المتحدة.

٤ / ١ ـ لمحة تاريخية عن الرقابة المالية على مردود الإنفاق المالي في الحكومة المحلية:

ليست ممارسة مردود الإنفاق المالي عملاً استثنائياً في الحكومة المحلية ـ فمنذ فترة طويلة والسلطات المحلية تبدي اهتمامها لتخفيض النفقات وتقديم خدمات جيدة لدافعي الضرائب.

في بعض الدول المتقدمة تقوم كل من الرقابة الداخلية والخارجية بمتابعة مـردود الإنفـاق المالي كجزء من قواعد الممارسة، ففي المملكة المتحدة مثلاً انتهت القـواعد التمهيدية للرقابة الخارجية للهيئات المحلية في يونيو ١٩٨١ بالنتيجة التـالية «ينبغي أن يسعى المدقق للتعرف على تلك النشاطات التي إما عانت من خسـارة أو تتـعـرض لخطر الخسارة، العائد إلى نقص الإجراءات الصحيحة لضمان الإقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام المصادر»(١).

هـنـاك كـثير من المجـالس يوجـد بها لجـان لمردود الإنفـاق المالي، وهناك أعـضاء في بعض الهيئات يلعبون دوراً في بحث وتحري مردود الإنفاق المالي من خـلال مجمـوعات المراجعة، ويحكم المناخ الإقتصادي اهتمام الأعضاء في مردود الإنفاق المالي، حيث إن انهماك الأعضاء واهتمامهم في عمليات مردود الإنفاق المالي التي تسعى لتوفير المال تصبح أكبر عندما تحدد أو تخفض الموارد.

وكثيراً من السلطات تستخدم موظفين مختصين من ذوي الخبرة في مردود الإنفـاق المالي في واحـدة أو أكـثـر من الدوائر المركزية والأقسام وتختلف درجة تنسـيق العـمل بين هؤلاء الاختصاصيين المركزيين من سلطة إلى أخرى ـ بينما تكون هناك حـاجـة لرقـابة داخلية للحفاظ على الدور المستقل لها، توجد هناك فـائدة كـبيرة يجب تحـقـيقها من تنسيق البحث والتحري وتبادل الخبرة، وإن نقص الأمـوال ينبـغي أن يقدم حافزاً إضافياً لكبار الموظفين ليضمنوا أن تكون الخدمات المقدمة في أعلى درجات الكفاءة وأكثر التكاليف فعالية.

يـطلب من جميع السلطات المحليـة في المملكة المتـحـدة أن تقـدم (تقـارير سنوية) و(كشوفات ضريبية) والغرض من هذين المنشورين هو:

أ ـ «إعطاء دافعي الضرائب معلومات واضحة حول نشاطات الحكومة المحلية.
ب ـ تمكين الناخـبين ودافـعي الضرائب والفـرقـاء الآخـرين المعنيين من عـمل المقارنة والحكم على أداء سلطاتهم.

ج ـ لمساعدة أعضاء المجالس من الحكم على أداء سلطاتهم الخاصة»(٢).

إن تبادل المعلومات بين السلطات مهم جداً ويجب أن يشجع، بالإضافة إلى أنه من المفيد الاستفادة من الخبراء الخارجيين، فلقد طور المستشارون الإداريون خبراتهم في مشاريع مردود الإنفاق المالي عندما ازداد إدراكهم للجهد المطلوب لتقديم خدماتهم لدى السلطات المحلية، وأثبتت الخبرة أهمية انهماك المستشارين في ميدان مردود الإنفاق المالي في الحكومة المحلية، وهم قادرون على أن يراعوا بشكل مستقل البنيان الإداري للسلطات.

٤ / ٢ ـ مسؤوليات أعضاء المجالس والموظفين:

من الضروري أن نؤكد أن السلطة المحلية قابلة للمساءلة من قبل نظام المساءلة والضبط ولضمان النزاهة والانتظام والتخطيط المالي والأخذ المنطقي للقرارات والحصول على مردود الإنفاق المالي، وأن المصروفات قد تمت بكفاءة واقتصادية، بالاضافة الى أن السلطة المحلية هي المسؤولة الأولى ليس عن سياستها ونزاهتها فقط، ولكن أيضاً من أجل الكفاءة والفعالية لإدارتها في تنفيذ هذه السياسات، ويقع على أعضاء المجلس والموظفين والسلطة المحلية واجب ومسؤولية وضع القواعد لإخضاع آلياتهم للمراجعة والضبط، وأن يضعوا المعيار الذي يرجع إليه لتحديد من سيمارس الضبط الداخلي.

إن هذه المعايير حول النزاهة والنظامية ومردود الإنفاق المالي التي أقرت من قبل السلطة من أجل الضبط الداخلي، ينبغي أن تكون نفسها المعايير التي تستخدم من قبل مدقق الرقابة الخارجية، بينما يكون التبني العام لها مقبولاً من حيث المبدأ، تثور وجهات نظر مختلفة في ممارسة تعريف العناصر المعتمدة للقياس.

في الرقابة المالية تخضع جميع حسابات الهيئة للرقابة والمسؤولية وهذه

مشكلة مختلفة تماماً عن رقابة مردود الإنفاق المالي، هذا النوع من الرقابة مفيد اقتصادياً، نظراً لأن الفحص الكامل لكل نشاطات الهيئة المحلية تجاه الإعتبارات الإقتصادية والفعالية شيء قد يكون غير اقتصادي وبالتالي فإن نطاق الرقابة على مردود الإنفاق المالي هو انتقائي، ولذلك فإن نطاق الرقابة ومسؤوليتها مقيدان بتلك الجهات والأمور التي تم اختبارها للفحص.

وهكذا لا يوجد أدنى شك في أن هذا الموقف مختلف تماماً عن الموقف المألوف من قبل المدقق والسلطة المحلية، لأن الاختبارات الإنتقائية ليست اختيار عينة يتم استخلاص الاستنتاجات منها حول كل النظام، ولكنها حاسمة ونهائية فقط فيما يتعلق بما تم فحصه.

٤ / ٣ ـ نطاق مراجعة مردود إنفاق الأموال:

تتعرض السلطات المحلية لمراجعات متنوعة من تحليل نفقات مفصل إلى مراجعة واسعة للأهداف والإنجازات، ولسوء الحظ فإن عبارة «مردود الإنفاق المالي» يبدو أنها أصبحت مربوطة بهذه الأهداف والإنجازات بشكل حكمي.

ومن وجهة نظر فيلدن وروبرتسون (FIELDEN'S AND ROBERTSON) فإن مراجعة مردود الإنفاق المالي لسلطة ما ينبغي أن يتألف من فحص العناصر الآتية(٣):

أ ـ «قيام السلطة بتحديد الحاجات وصياغة الأهداف ووضع القواعد أو الأغراض ونوعية المعلومات التي تبنى عليها.

ب ـ العلاقات بين الأهداف الخدمية والأهداف المشتركة لدوائر السلطة مع خططها.

ج ـ المعلومات المتوفرة من الإنجازات الخدمية والانتفاع من هذه المعلومات في مراجعة الأداء.

د ـ مقارنات الأداء تجاه القواعد المقررة، أو الأهداف، وأداء السلطات الأخرى والنتائج السابقة داخل المجموعات الفرعية أو الإقليمية لنفس النوع من الخدمة.

هـ ـ عملية صنع القرار من حيث الزمن المأخوذ ومستوى المسؤوليات.

و ـ أنظمة الضبط الإداري والتقارير ومدى أثرها في تنبيه الأعضاء والموظفين إلى الحاجة لاتخاذ إجراء.

ز ـ الأساليب التحليلية وعرض البدائل الإختيارية لصانعي القرار.

ح ـ الأنظمة المستخدمة في الوظائف العملياتية (المالية/ المشتريات.. الخ).

يعتقد المؤلفان أنه ينبغي أن لا ينظر لمراجعة مردود الإنفاق المالي كمجرد دراسات كفاءة أو اعتبارها امتداداً لتحليل دقيق للأهداف وسياسات السياسيين التي تجسد أحكاماً ذات قيمة لصانعي القرار، وفي رأيهما أن الوجهة الصحيحة للمراجعة تقع بين هاتين النهايتين. ويقولان: «ينبغي على الدراسة أن تتحاشى كلاً من التفصيل الذي قد يكون تنفيذه أكثر فاعلية في عمليات أخرى وتحاشي كذلك الوقوع في تورطات السياسيين الموضوعية واستحقاقاتهم»(٤).

٤ / ٤ ـ مراقبة الأداء في السلطات المحلية:

الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمجتمعية لمعظم عمليات السلطات المحلية تستلزم وجوب قياس الأداء طبقاً لمؤشرات قيمة المخرجات المتحصلة وطبقاً لعلاقة المخرجات بالتكاليف المتعلقة بها، وبأخذ طبيعة نشاطات السلطات المحلية بالاعتبار، فسيكون تحديد أي مؤشرات أداء تعكس الأهداف والإنجازات في المناطق المختلفة للنشاطات عملاً صعباً. ففي مناطق كالتعليم والخدمات الاجتماعية يكون من الصعوبة بمكان الحصول على قياسات كمية للقيمة المطلقة للمخرجات المنجزة.

ويقول فيلدن وروبرتسون (FIELDEN AND ROBERTSON) «وعلى كل

فـفي هذه الظروف فـالمؤشرات لمسـتـوى الخـدمة المقدمة قد لا يزال موجوداً في حالة عدد العملاء المخدومين وفي عدد المرات التي تقدم فيها الخدمة»(٥).

إذا كـانت مـرافق أو خـدمات السلطة المحلية تستخدم من قبل الأشخاص مجاناً سـيكون من الصـعب جداً والمكلف جداً أن تحصل على معلومات منتظمة لاسـتـخـدامـهـا من قـبل الأشخاص المنتفعين بالخدمة، بالإضافة إلى أن إختيار مـؤشرات الأداء سـيـتأثر بشكل خاص بمدى سهولة القياس وقد تحدد مشاكل القياس هذه بصورة ما إختيار المؤشرات ومقدرتها على عكس المخرجات التي تم انجازها.

إذاً أصـبح في الإمكان تعـريف وقـياس مؤشرات الأداء بشكل مرض هناك سؤال يثار عن النتائج التي ينبغي تحليلها.

يميز فيلدن وروبرتس (FIELDEN AND ROBERTSON) أربعة أنواع من التحليلات(٦):

١ ـ تحليل مـقابل القواعد الموضوعة مسبقاً، أو الأهداف التي تعكس الالتزام أو الأهداف المرغوب فيها من قبل السلطة.
٢ ـ تحليل مقابل أداء السلطات الأخرى.
٣ ـ تحليل مقابل الأداء السابق.
٤ ـ تحليل الأداء المقارن للعناصر الأساسية المختلفة للعملية خاصة بين المرافق المختلفة ووحدات الخدمات العاملة في المناطق المختلفة.

تحليل مـؤثرات الأداء لجزء من عملية صنع القرار المبني على المعلومات في السلطة المحليـة، إذا كـان تحليل ومـراقـبة الأداء تم تفسيرهما وفهمهما بعناية يمكن أن يكونا مـسـاعـدين ثمـينين لتـعـريف المكان الأسـاسي لتـحسين الأداء وتحقيق الأهداف أو تحسين الكفاءة.

ومن الجدير بالملاحظة أن الحاجة إلى الحذر في التفسير والفهم لا تعني أن مراقبة الأداء يمكن إهمالها بل ينبغي أن تكون أداة أساسية للإدارة.

لمراقبة الأداء صلات بالمناطق أو النشاطات التي يمكن تحسين الأداء بها ويمكن أن تتم مراقبة الأداء على مستويين مختلفين، أدناهما أنها تستخدم كمصدر معلومات في عملية الموازنة والخطة السنوية التي بها تتخذ القرارات حول إعادة توزيع طويل المدى للمصادر والأهداف المقرر إنجازها.

٤ / ٥ ـ مداخل لمراقبة الأداء في الحكومة المحلية:

مراقبة الأداء عملية معقدة ومن الواضح إذا كان مردود الإنفاق المالي المطلوب مراجعته داخل حدود الوقت المعتدل والتكاليف المقدرة سيكون ضرورياً اقتباس القواعد الأساسية طبقاً للظروف ـ ويقول فيلدن وربرتسون (FILEDEN AND ROBERTSON) بأن هناك ثلاث طرق لمقارنة دراسة أداء السلطة المحلية وهي:

دراسة تبني على المدخلات ودراسة تبنى على الأنظمة ودراسة تبني على المخرجات (انظر شكل ٤ ـ ١).

أ ـ دراسة تبنى على المدخلات:

الدراسة التي تبنى على المدخلات تتعلق بالأمور المرتبطة بكفاءة معالجات السلطة المحلية، فتعطى تكاليف النشاطات والبرامج مزيداً من الاهتمام واحصائيات المعهد القانوني للمالية العامة والمحاسبة تشكل المصدر الرئيسي لمعلومات النفقات المقارنة.

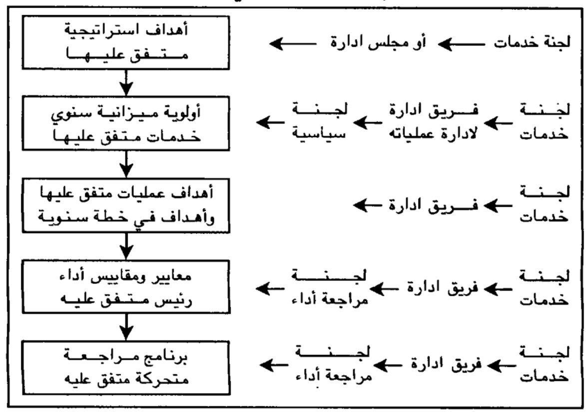
وهناك مطبوعات صادرة عن المعهد المذكور والتي تعدد أنواعاً مختلفة

لدراسة المدخلات التي تستطيع أن تجلب توفيراً في تكاليف الخدمات، والمظهر الأكثر أهمية لكل هذه الدراسات هو أنها تركز على تخفيض النفقات من غير تخفيض المخرجات أو الأداء. وقد لوحظ أن مهارات التحليل للنفقات كانت متقدمة في بعض الخدمات عنها في الأخرى.

ويرى المؤلفان المذكوران، أن الدراسات الخاصة بفعالية التكاليف تنحدر إلى فئة الدراسات التي تبنى على المدخلات، وهذه الدراسات تتفاعل مع ما إذا كانت تكاليف نشاط ما يمكن أن تخفض، بينما تبقى المخرجات أو المنافع ثابتة.

في هذه الحالات يتم التركيز على قضايا تخفيض التكاليف المشار إليها فقط بالرغم من أن الحكم قد لا يتغير من حيث الكم أو من حيث الكيف.

مدخل لتنظيم مردود الانفاق المالي للسلطات المحلية



شكل ٤ / ١

المصدر : مجلة المحاسبة ـ اكتوبر ١٩٨٠.

ب ـ دراسات تبنى على الأنظمة:

التركيـز الرئيسي لدراسـة تبنى على الأنظمـة يكون على العـاملين والبنية التنظيمية وأنظمة واجراءات السلطة، وغالباً ما تدعى رقابة الإدارة.

يلاحظ أنه إذا كـان الأعـضـاء وكبار الموظفين توفر لهم مؤسستهم خدمة ضـعيفة ولا تقدم لهم المعلومات الصحيحة أو أنظمة ضبط، سوف تقل قدرتهم على اتخاذ قـرارات فـاعلة، وإذا لم تنظم السلطة نفسـهـا على أسـاس سـهولة التـوافق مع المتـغيرات في طريق التـشـغـيل فلن يكون ممكناً تنفيذ التوصيات المبنية على أساس القدرة على إتخاذ القرارات الأفضل.

والهدف الأسـاسي للدراسـة هو تحـسين المؤسـسـة والكفـاءة العـملياتية للسلطة ـ وهناك جوانب مختلفة لإدارة السلطة يمكن النظر إليها من قبل فريق المستشارين وقد تشتمل هذه الجوانب على المصادر المركزية، والتخطيط والمالية ووظيـفـة الملكيـة (العقارات) المركزية، أو دور وعمل وتنظيم الأفراد المركزيين والكمبيوتر ودوائر خدمات الإدارة، ونشاطات وتنظيم دوائر النفقات الرئيسية مثل التعليم والخدمات الإجتماعية.

وينبـغي أن يناقش تقـرير المسـتـشـارين، وأن يتم تطبـيق التـوصـيات المناسبة لتحسين الأداء.

ولكي يتم تنفـيذ التوصيات ـ ينبغي تمكين وتأهيل الطاقم الإداري بشكل حسن ليساعد السلطة في اتخاذ قرارات في مواجهة مصادر محدودة ومقيدة.

ج ـ دراسة تبنى على المخرجات:

تعـتبر الدراسـة التي تبنى على المخرجات أعقد الطرق الثلاث، يقول فيلدن

وروبرتسون (FIELDEN AND ROBERTSON) «مفاهيم صعبة مثل القيمة والاستحقاق والتقدم في مواجهة الأهداف التي لا يمكن تحديدها كمياً، لا يمكن تجنب دخولها في المعادلة عند محاولة مقارنة مخرج البرامج للسلطات المحلية بالتكاليف والمدخلات الأخرى ذات العلاقة»(٧)، قد تنفذ الجهات الخارجية تقييماً للأداء ومن المفيد الحصول على موضوعية خارجية متصلة بمقارنة مهنية منظمة.

ويذكر المؤلفان السابقان، أن هذا النوع من مراجعات الأداء الخارجية قد تمّ تطويره بدرجة أكبر في الولايات المتحدة، حيث ابتدأ مفهوم الرقابة المستقلة لأداء الوكالات العامة بإرساء جذوره.

وفي النهاية يستمر المؤلفان بالقول إن مفهوم مراجعة مردود الإنفاق المالي يتألف من كل من التحليل المبني على الأنظمة والتحليل المبني على المخرجات.

ومن المفيد أن تقدم سرداً مختصراً عن رقابة الأداء في الحكومة، حيث أنه في المحلية يتزايد اهتمام المواطنين بعمليات الحكومة المحلية وخدماتها يزداد الطلب كذلك على مدى واسع من نشاطات الحكومة المحلية. وقد أدت هذه الزيادة إلى الحاجة لتقييم فعال للبرنامج ـ إذ أن التمييز بين المصادر المتاحة وطلبات المواطنين بالإضافة إلى مطالبة الإداريين المحليين لتقديم انتاجية أفضل للمصادر المتاحة ـ أدى كذلك للاهتمام القوي ببناء مقدرة تقويمية على المستوى المحلي، وأن مفهوم رقابة الأداء هو مقاربة شاملة في إنجاز هذه المقدرة.

تعتبر رقابة الأداء مدخلاً حاسماً وكعامل تحفيز في إثارة دوافع الحكومة المحلية لتقوية قدرة التقويم والتأكيد على المساءلة الشعبية على الأداء الحكومي.

إن رقابة الأداء هي محاولة لتطبيق أسلوب تقني شامل في التقييم على كل

الحكومات المحلية في الولايات المتحدة، وكان يقال: إن هذا سوف يفي بمتطلبات البرامج الاتحادية ويستجيب لطلبات وحقائق الوضع المحلي.

وطبقاً لمكتب المراقب العام الأمريكي (GAO) / (ICMS) ـ فإن:

«لا تزال الحكومة المحلية تواجه بضرورة تطوير الوسائل لتقيس بها تقدمها في تحقيق أهدافها، وتبدو رقابة الأداء كطريقة ممتازة لتقرر مدى التقدم الذي أحرزناه تكنولوجياً لقياس الإداء»(٨).

وباختصار فإن مفهوم المساءلة وإطلاع الجمهور، وتقويم البرامج هي قضايا صحيحة لمخاطبة الموظفين المحليين، وتطوير مقاييس البرامج ووضع أهداف وأغراض للحكومة المحلية وتطبيق تحليل البرامج لتحسين عمل الحكومة هي جميعاً محل اعتبار منذ مدة طويلة.

٤ / ٦ ـ الممارسة الجارية في الحكومة المحلية في المملكة المتحدة:

٤ / ٦ / ١ ـ الممارسة في الحكومة المحلية ـ انجلترا وويلز:

أظهر تقرير لجنة لاي فيلد (LAY FIELD COMMITTEE) عن مالية الحكومة المحلية (١٩٧٦) أنه لا توجد مساءلة واضحة لصرف المال العام على الخدمات المحلية وطالبت برقابة مستقلة لكل من الحكومتين المركزية والمحلية ـ وركزت على الاتمام العام بالمردود الضعيف للانفاق المالي وأكدت على تطوير المقارنات داخل السلطة لتكاليف الوحدة واقترحت إمكانية أن تلعب خدمة رقابة المقاطعة دوراً بارزاً في هذا المجال.

وقد أحدث القانون المالي للحكومة المحلية (١٩٨٢) هيئة سميت مفوضية الرقابة والتي ظهرت إلى حيز الوجود في الأول من ابريل (١٩٨٣) وباشرت

مسؤولياتها لخدمة الرقابة الحكومية المحلية منذ ذلك التاريخ (٩) ولهذه المفوضية هدفان رئيسيان هما:

١ - «تشجيع التكامل في الحكومة المحلية بضمان قيام السلطات المحلية بإنفاق أموالها وكتابة التقارير عن الوضع المالي طبقاً للقانون، وتبنى اجراءات وقائية مناسبة ضد الفساد والإحتيال.
٢ - تشجيع مردود الإنفاق المالي في الحكومة المحلية.

تنفذ المفوضية عملها بطريقتين رئيسيتين هما:

أ - بتعيين مدققين لتدقيق حسابات جميع السلطات المحلية في انجلترا وويلز وفي المؤسسات الحكومية المحلية المختلفة.
ب - بالقيام بدراسات تقدم توصيات لتحسين الإقتصاد والكفاءة والفعالية للخدمات»(١٠).

وتتكون المفوضية من رئيس و(١٣) عضواً يمثلون سلسلة واسعة من المصالح بما فيهم دافعي الضرائب والسلطات والمستخدمين والمحاسبين ويتمع الأعضاء شهرياً ليقروا السياسات العريضة العامة للمفوضية.

وتبنى تعيينات الرقابة لجميع مؤسسات السلطة المحلية بيد المفوضية، والمدققون المعينون هم إما مدققوا منطقة الذين يشكلون الأغلبية، أو محاسبو مؤسسات خاصة، ويتم تدقيق عدد كبير من المؤسسات في كل سنة من قبل مدققي المفوضية.

ولجميع مدققي السلطة مهمة مراجعة جوانب مردود الإنفاق المالي كجزء من برنامج الرقابة السنوي. وتبذل المفوضية جهدها لتحسين مردود الإنفاق المالي بطريقتين رئيسيتين هما:

الدراسات الخاصة، والتقارير الإجمالية الموجزة، وتؤدي المفوضية كل سنة دراسات خاصة متعددة، وغرض هذه الدراسات هو تقرير الممارسة الجيدة للإدارة في تأمين خدمات منتقاة لحكومة محلية، بالإضافة إلى ذلك، تطبق المفوضية تقييمات مفصلة لآثار الجوانب المختلفة من قيود الحكومة المركزية على دخل الحكومة المحلية ونفقاتها الرأسمالية، وتعد المفوضية أيضاً تقارير شاملة عن كل سلطة محلية بقصد مساعدة المدققين ليحددوا الجهات التي يبدو أنها يمكن أن تكون هدفاً للتحسين، وتشمل هذه معظم المعلومات المتوفرة مركزياً وبأحدث تاريخ.

بالإضافة إلى تعيين مدققين والقيام بدراسات مردود الإنفاق المالي فللمفوضية وظائف أخرى مثل إعداد قوانين الممارسة، ووضع جدول الأجور التي تدفع إلى المفوضية فيما يتعلق بجميع أنواع الرقابة، والبحث عن، وتعيين مدقق للقيام برقابة عادية إضافية وعمل ترتيبات للمنح الحكومية والعقود.

على المدقق السلطة المحلية عدة مسؤوليات أكثرها أهمية هي ما يلي:

١ ـ «إبداء الرأي بأن حسابات السلطة تمثل موقفها المالي وايراداتها ومصروفاتها للسنة (المطلوب حولها الرأي).
٢ ـ أن يكون مقتنعاً بأن السلطة عملت الترتيبات المناسبة لتأمين الإقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام المصادر (متطلبات مردود الإنفاق المالي).
٣ ـ أن يشرح ما إذا كانت بنود الحسابات مناقضة للقانون أو ما إذا كانت الخسائر قد حصلت بسبب سوء السلوك المتعمد أو الخطأ في الحساب، وأن يشرح ما إذا صدر أمر منعي لمنع الإجراءات غير القانونية (متطلبات الشرعية)» (١١).

وفيما يتعلق بالمسؤولية الأولى ـ متطلبات الرأي ـ فإنها تؤدي لتغير في تشديد الرقابة وذلك بإعطاء اهتمام خاص للتحقق من الحسابات المالية

الختامية وعمل نظام المحاسبة الرئيسي. وتكشف كذلك الخلل في الممارسة المحاسبية للسلطة المحلية.

تتم متابعة مردود الإنفاق المالي من قبل المدققين بعدة طرق وهي:

أولاً ـ قد يقارن المدققون بشكل فردي أداء هيئاتهم الخاصة مع مقاييس الممارسة الجيدة المعرفة في الدراسات المتخصصة، وإذا كانت المقارنة في غير صالحها فإن المدقق يعمد إلى إبداء توصيات للتحسين.

ثانياً ـ قد يفحص المدقق الترتيبات الكلية لإدارة الهيئة، والبنية التنظيمية ومراقبة الأداء.

ثالثاً ـ يقترح قانون ممارسة الرقابة إعادة النظر في الجهات الرئيسية للإدارة وبعض تلك التي سبقت الإشارة إليها في الدراسات الخاصة بالمفوضية المعنية ـ وبعضها خدمات الإدارة وخدمات الكمبيوتر وإدارة الأرض والعقارات.

رابعاً ـ وبفضل قيام المفوضية بتطوير التقارير الإحصائية لكل هيئة فيكون المدققون قادرون على إلقاء الضوء على الخدمات، أو المناطق التي تكون المقارنة في غير صالحها وتستحق مزيداً من البحث والتحري.

وفيما يتعلق بالمسؤولية الثالثة ـ متطلبات المشروعية ـ فإن للمدققين سلطات قانونية خاصة تتعلق ببنود المحاسبة التي تتناقض مع القانون والخسائر الناتجة عن سوء السلوك المتعمد ـ وقد منح قانون الحكومة المحلية لعام ١٩٨٨ المدققين سلطات جديدة بإعطائهم الحق في إصدار أوامر منعية أو الدعوة لمراجعة قضائية عندما تتردى الإدارة في أعمال غير قانونية، وبالإضافة إلى أن قانون ممارسة الرقابة يحدد واجبات المدقق بالنسبة للفساد والاحتيال.

وفي السنوات الأولى من عمرها ـ ركزت المفوضية على وضع الأسس للمستقبل من خلال الآتي:

١ ـ إنجاز استقلاليتها بالنسبة لكل من الحكومة المركزية والحكومة المحلية.
٢ ـ تقوية خدمة رقابة المقاطعة وفي نفس الوقت إنجاز علاقات مرضية مع المؤسسات.
٣ ـ تعريف طبيعة ومقياس فرص تحسين القيمة المتوفرة من خلال برنامج دراسات مردود الإنفاق المالي.
٤ ـ تطوير الهيكل النظري والتحليلي الضروري لفحص فاعلية الإدارة داخل الحكومة المحلية(١٢).

مستقبل المفوضية ويعتمد بقوة على مستقبل عميلها الوحيد ـ الحكومة المحلية.

٤ / ٦ / ٢ ـ الممارسة في حكومة محلية ـ سكوتلندة:

بموجب قانون الحكومة المحلية في (سكوتلندة) لعام ١٩٧٣ أسست مفوضية حسابات السلطة المحلية في سكوتلندة (مفوضية الحسابات) والتي ابتدأت عملها في الأول من ابريل عام ١٩٧٥.

إن المفوضية وهي هيئة مستقلة ـ تتألف من تسعة إلى اثني عشر عضواً وهم مسؤولون عن ترتيب رقابة كل السلطات المحلية السكوتلندية، وعن مجالس الإدارات المشتركة، وعن دراسة التقارير وعن تقديم التوصيات لوزير الدولة، إضافة الى أن عليها واجباً قانونياً وهو تطبيق دراسات مردود الإنفاق المالي ونشر النتائج.

وطبقاً لبتري وسمبسون (BUTTERY AND SIMPSON) «فإن مسؤوليات مفوضية الحسابات تشمل مهمة الرقابة الخارجية لتسع مجالس اقليمية وثلاث مجالس جزر و(٥٣) مجلس مقاطعة و(٢١) مجلس إدارة ولجنة

مشتركة متنوعة»(١٣).

وللمفوضية أهداف رئيسية متنوعة، إحداها أن تضمن تشغيل السلطات المحلية على مستوى عال من الدقة والمساءلة.

وللمدققين مسؤوليات قانونية، وقد أعطوا الدليل المتعلق بمحتوى وطبيعة رقابتهم في قانون الحكومة المحلية لعام ١٩٨٣ الذي غطى جوانب مثل الاستقلالية والعناية المهنية اللازمة، والتخطيط.. وأنظمة المحاسبة والقيد في السجلات.

وأعطيت المفوضية في عام ١٩٨٨ سلطات قانونية بالقيام بالرقابة على مردود الإنفاق المالي وتتضمن هذه السلطة منطقتين رئيسيتين هما:

١ ـ «واجب المفوضية في تنفيذ دراسات مقارنة ونشر النتائج.

٢ ـ واجب المدققين في أن يقتنعوا بأنفسهم أن السلطات قد عملت ترتيبات سليمة لضمان الإقتصاد والكفاءة في مجال خدماتهم»(١٤).

٤ / ٦ / ٣ ـ الممارسة في حكومة محلية ـ ايرلندة الشمالية:

صدر نظام الرقابة الخارجية في السلطات المحلية في (ايرلندة الشمالية) عام ١٩٧٢ وتم تعديله بشكل رئيسي بأمر الحكومة المحلية في (ايرلندة الشمالية) لعام ١٩٨٥ ـ ويوظف جميع المدققين مباشرة من قبل دائرة البيئة. لا توجد مؤسسات خاصة تقوم بأعمال الرقابة الخارجية للسلطات المحلية في ايرلندة الشمالية.

المسؤوليات الرئيسية لمدققي الحكومة المحلية في ايرلندا الشمالية هي:

١ ـ «أن تشهد أن الحسابات صحيحة ومتطابقة حسابياً ودفترياً.
٢ ـ أن تنظر في الاعتراضات التي تثار من قبل الناخبين المحليين.
٣ ـ أن تتعامل مع أي بنود محاسبية مخالفة للقانون وأي فشل ينتج عنه خسارة/ أي مبلغ بسبب سوء السلوك المتعمد.
٤ ـ أن تقوم بدراسات مقارنة وغيرها تتعلق بالإقتصاد والكفاءة والفعالية»(١٥).

٤ / ٧ ـ أساليب البحث والتحري:

اتخذت مقاربات مختلفة من قبل السلطات المحلية للتعرف على كيفية تحسين الأداء.

٤ / ٧ / ١ ـ مقارنات من داخل السلطة:

بالرغم من تنفيذ عمل كثير في مجال الحكومة المحلية، إلاّ أن هناك حاجة للاحصائيات الصحيحة والدراسات المقارنة ـ قدم ديوان المحاسبة والمال العام ـ (CIPFA) احصائيات مالية منتظمة لجميع خدمات السلطة المحلية الرئيسية ـ وشاركت في هذه الإحصائيات هيئة مهنية أخرى وهي جمعية مدققي المقاطعة. بالإضافة إلى أن سلطات محلية قدمت احصائياتها الخاصة كمعلومات إضافية وهناك تحليل أداء يركز على ما تدل عليه الإحصائيات، وعلى مقارنات مع سلطات منتقاة أخرى لها صفات مماثلة.

فالاحصائيات المتوجب دراستها تحتوي على:
أ ـ «مستويات مصروفات الخدمة.
ب ـ استعمال الخدمات أو مقاييس عدد السكان الذين يخدمهم العميل.
ج ـ تكاليف وحدة الخدمة المقدمة.
د ـ مستوى القوى العاملة»(١٦).

ينبغي أن يكون تركيز التحليل على المناطق التي تظهر الاحصائيات أنها ذات تكلفة عالية أو مؤشر الخدمات منخفض بصورة غير متوقعة.

يقول جلين (GLYNN) بأنه رغماً عن أن الاحصائيات المقارنة لها فوائد مهمة إلاّ أن لها حدوداً لا تتخطاها، وهو يؤيد كذلك توفر ملخصات للدراسات المقارنة عن رقابة مردود الإنفاق المالي وعن البحث والتحري والتي قدمت بواسطة ديوان المحاسبة والمال العام (CIPFA) وكذلك بواسطة خدمات إدارة السلطات المحلية ولجنة الكمبيوتر (LAMSAC) ـ (١٧).

وبالرغم من أن تبني السلطات المحلية لدراسات مقارنة على مقياس واسع أمر مهم وضروري، إلاّ أنه لا يوجد معلومات مشابهة متوفرة للجزء الأكبر من مجموع المصروفات الحكومية.

٤ / ٧ / ٢ ـ المقارنات الداخلية والمقارنات مع القطاع الخاص:

من المفيد أن نقارن التكاليف أو الإحصائيات بين المرافق المستقلة للسلطة المحلية لأن من السهل تعريف أسباب الفروقات والاختلافات بينها ـ أن المقارنات بين مراكز الإنفاق المتنوعة، مثلاً بين مدارس متشابهة تقدم مقياساً مفيداً. ومن الملاحظ أن المقارنات مع الأداء في السنوات السابقة هو أمر شائع.

إن المقارنات بالقطاع الخاص قد تمت قسراً لدى السلطات المحلية التي تستخدم مؤسسات عمل مباشر، حسب متطلبات الحكومة المحلية، وأما بالنسبة لقانون التخطيط والعقارات لعام ١٩٨٠، ففي الواقع أنه بالرغم من الأهمية المتزايدة لاستخدام المقارنات بالقطاع الخاص، فإنه ليس بوسيلة تستخدم من قبل السلطات المحلية، ويدور جدال في أن الخدمات مثل: خدمات الكمبيوتر والاسكان يمكن أن تصبح موضوعات لتلك المقارنات.

٤ / ٨ ـ الخاتمة:

لقد تمَّ استخدام الرقابة على مردود الإنفاق المالي منذ سنوات في الحكومة المحلية بمنظور تخفيض النفقات وتقديم خدمات جيدة لدافعي الضرائب وتتبعت الهيئات المحلية رقابة مردود الإنفاق المالي داخلياً وخارجياً كجزء من قانون الممارسة الخاص بها. ومن المتفق عليه أن مردود الإنفاق المالي يكتسب اهتماماً متزايداً في الحكومة المحلية حيث أنه يقود إلى إدارة جيدة ويكشف مظاهر الضعف في مردود الإنفاق المالي، كما أن مشاريع السلطات المحلية تهدف لتقديم وفورات فورية بالإضافة إلى نظرها إلى المستقبل.

إن تأسيس أنظمة رقابة مالية ممتازة وتخصيص المصادر من قبل السلطات المحلية عنصر أساسي لإنجاز الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

مراجع الفصل الرابع

1 - David Barret, "Current Practice in the UK: Local Government", Value for Money Audits, p. 24.
2 - John Fielden et al, Value for money and performance reviews in local government", management Accounting, October 1980, p. 30.
3 - Ibid.
4 - Ibid., p. 27.
5 - Ibid.
6 - Ibid., p. 28.
7 - ICMA/GAO, "Performance Auditing at Work", Public Management, February 1974, p. 16.
8 - J. Glynn, Public Sector Financial Control and Accounting. Basil Black well LTD, U.K., 1987, p. 103.
9 - Butty and Simpson, Audit in the public Sector, 1989, p. 114.
10 - Ibid., p. 117.
11 - Ibid., p. 123.
12 - Ibid., p. 126.
13 - Ibid., pp. 126 - 7.
14 - Ibid., p. 132.
15 - D. Barret, op. cit., p. 27.
16 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector, p. 64.
17 - Ibid.

الفصل الخامس

بعض التجارب المقارنة

٥ / ٠ - المقدمة:

الهدف من هذا الفصل هو أن نشرح التجارب والممارسات في المملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا واستراليا - لإلقاء الضوء على تاريخ مردود الإنفاق المالي وتطور الممارسات في هذه الأقطار.

يتألف الفصل من أربعة أقسام كل واحد يتابع ويفحص التجارب والعناصر الرئيسية لعمل الرقابة في الأقطار المذكورة بالترتيب.

٥ / ١ - ممارسة الحكومة المركزية في المملكة المتحدة:

٥ / ١ / ١ - تجربة المملكة المتحدة:

إن تجربة المملكة المتحدة برقابة مردود الإنفاق المالي حديثة نسبياً وأكثر تحديداً من حيث النطاق في كل من الولايات المتحدة وكندا. ولقد دافعت الورقة الخضراء للحكومة عام ١٩٧٧ عن مالية الحكومة المحلية في سكوتلندة عن تأسيس مردود الإنفاق المالي وإدخاله في وظيفة الرقابة - ويقرر باركر (PARKER) :

«إن الدافع لمزيد من الاهتمام حديثاً في مردود الإنفاق المالي في المملكة المتحدة جاء من انتخاب حكومة محافظة للسلطة عام ١٩٧٩، وكان لها فلسفتها في تشجيع الممارسات التنافسية المؤدية إلى كفاءة أعظم وليس عن كره أو نفور من استخدام المؤسسات المحاسبية الخاصة للمساعدة في تعزيز وتطوير الكفاءة في القطاع العام»(١).

ولأن الحكومة البريطانية كانت مهتمة بكفاءة الصناعات المؤممة ـ فقد أعلنت في نوفمبر ١٩٨١ أن هيئة الاندماج والاحتكار سوف تنفذ البرامج المعلنة سنوياً لرقابة الكفاءة للصناعات المؤممة. وكذلك تمت توصية عام ١٩٨١ باستخدام فرق نظامية متعددة الأغراض لتنفذ رقابة منتقاة داخل وزارة الدفاع.

ويبدو أن معظم التقدم حصل في منطقة الحكومة المحلية، وعلى كل ـ هناك جوانب متشابهة بين مفوضية الرقابة في الحكومة المحلية وبين خدمة الحكومة المركزية وخدمة وزارة الصحة. وفي كلا الحالتين جرى التأكيد على ممارسة توفير الكلفة وترشيد النفقات.

وفي الحقيقة فإن معظم ممارسات مردود الإنفاق المالي لا زالت تتعلق غالباً بالإقتصاد ـ في حين أن الاقتصاد هو أسهل العناصر للإنجاز، وأن الفعالية تثير أصعب المشاكل خاصة في بند تحديد الأهداف، وقياس الأداء والنتائج.

لقد تم دعم قواعد ديون المحاسبة والمال العام (CIPFA) بواسطة دليل الاقتصاد والكفاءة والفعالية الذي يعرف ويحدد صعوبة قياس الفعالية ومشاكل تحديد الأهداف حيث يقول:

«للاقتصاد والكفاءة في تنفيذ البرامج نتائج صغيرة إذا لم تلتق هذه البرامج مع أهداف السلطة ولا يمكن أن يكتمل تقدير مردود الإنفاق المالي بدون الإشارة إلى الفعالية. ولكي نقيّم الفعالية يكون من الضروري أولاً أن نحدد

ونخصص الأهداف ـ وثانياً أن نقيـّم الأداء مقابل تلك الأهداف بحيث أن تعديلاً مناسباً أو اجراء علاجياً يمكن أن يتخذ»(٢).

وحـتى عـام ١٩٨٣ كـانت فحوص مردود الإنفاق المالي تتخذ بدون سلطة قـانونيـة ولكن بتـشـجـيع من البرلمان وخـاصة باللجان المتعاقبة للحسابات العامة. فقد تعزز هذا الموقف عند صدور قانون الرقابة القومية عام ١٩٨٣. هذا القانون وضع قاعدة لتطوير أكبر بواسطة إعطاء سلطة قانونية لمراقب النفقات والحـسـابات والمراقب العام للقيام بالفحوصات الخاصة برقابة مردود الإنفاق المالي.

وفي الأول من يناير ١٩٨٤ بدأ سريان قـانون الرقابة القومية الصادر عام ١٩٨٣ ـ حـيث اعـتبر مـراقب النفـقات والحسابات والمراقب العام (C & AG) كـضـابط في مجلس العموم وفي هذا القانون عـُرفت رقابة مردود الإنفاق المالي، بأنها «فـحص الإقتصاد ـ والكفاءة ـ والفعالية ـ في الطريقة التي استعملت بها مؤسسة مواردها في قيامها بوظيفتها»(٣).

٥ / ١ / ٢ ـ المراقب العام ومـراقب النفقات والحسابات ومكتب الرقابة القومي:

بموجب قانون الرقابة القومية لعام ١٩٨٣ ـ فإن مراقب النفقات والمراقب العام (C & AG).

- «قـد ينفـذ فـحـوص مـردود الإنفاق المالي في أي دائرة أو أي شخص اعتباري حيث هو معين مراقباً أو يملك حق الدخول والتفتيش بالقانون أو بالاتفاق.
- وباسـتـثناءات معينة قد ينفذ فحوصات لدى أي شخصية اعتبارية تتلقى في أية سنة أكثر من نصف ايراداتها من الأموال العامة.
- له حق التـمـيـيـز الكامل ليـقرر تنفيذ فحوصات مردود الإنفاق المالي وكيفية تنفيذ مثل هذه الفحوصات.

- في حالة قرار تنفيذ هذه الفحوصات عليه أن يأخذ في الإعتبار أي مقترحات من قبل لجنة الحسابات العامة.
- له الحق في الوصول في أي وقت مناسب إلى تلك الوثائق والمعلومات التي يرى أنها مطلوبة لسبب معقول.
- قد يكتب تقريراً عن النتائج عن فحوصاته إلى مجلس العموم في أي وقت من السنة»(٤).

وطبقاً للقانون فإنه بالإضافة لفحص الترتيبات المتخذة لضمان الإقتصاد والكفاءة والفعالية، قد يفحص مراقب النفقات والمراقب العام (C & AG) مباشرة ويكتب تقريره عن النتائج المنجزة من مشاريع بشكل منفرد أو برامج أو نشاطات أخرى.

وليس مطلوباً من مراقب النفقات والمراقب العام (C & AG) قانوناً أن يناقش أمر أهداف السياسة لأن لها مزايا سياسية خاصة.

كما أن مراقب النفقات والمراقب العام هو رئيس مكتب الرقابة القومية (NAO) والهدف الرئيسي لرقابته على مردود الإنفاق المالي هو أن يزود البرلمان بالمعلومات المستقلة وتقديم النصيحة عن الاقتصاد والكفاءة والفعالية في المجالات الرئيسية للإيرادات والمصروفات وإدارة المصادر، هناك هدف ثانوي لرقابة مردود الإنفاق المالي هو التعرف على طريق تحسين مردود الإنفاق المالي وتشجيع ومساعدة الجهات الخاضعة للرقابة على اتخاذ الإجراءات الضرورية لتحسين الأنظمة والضوابط.

إن مقاربة مكتب الرقابة القومية تتضمن فحص وتقييم الترتيبات داخل الشخصية الإعتبارية التي تتلقى المال العام لضمان مردود الإنفاق المالي بالإضافة إلى إظهار التبذير الخطير والمبالغة في الإسراف أو أي نماذج للمردود السيء للانفاق المالي.

وتوجد قيود على مكتب الرقابة القومية من حيث الفحوصات تشمل الوقائع المتعلقة بأهداف السياسة. وهذه القيود تؤثر بشكل خاص على الفعالية - وفي هذا الجانب فإن مراقبة مكتب الرقابة القومية لمردود الإنفاق المالي تهتم بأمور مثل:

- الدقة والثقة وكمال المعلومات المقدمة لتقرير أهداف السياسة وتقرير وسائل متابعتها.
- الوضوح الذي يتم به تعريف أهداف السياسة واتصالها بأولئك الأشخاص المسؤولين عن تطبيقها.
- الملائمة والإتساق مع الأهداف وغايات وأولويات العمليات ذات المستوى الأدنى.
- أنظمة المعلومات الإدارية والترتيبات الأخرى المتخذة لمراقبة النتائج والإنجازات بالمقارنة مع الأهداف واتخاذ الإجراءات الضرورية(٥).

ينبغي أن يأخذ مراقب النفقات والمراقب العام (C & AG) في الحسبان مراجعات لجنة الحسابات العامة في تحديد برنامج عمله.

وقد عرَّف مكتب الرقابة القومية (NAO) أربعة حالات عامة للقيام بالعمل - وهي:

١ - إختيار تحريات مهمة لفحص حالات إضاعة جدية محتملة وحالات الإسراف وعدم الكفاءة وعدم فعالية أو ضعف في الضبط. هذه الحالات تقتصر بشكل واسع على فحص الأسباب والنظر في الإجراء المتخذ أو الذي يحتاج للتحسين أو لاقتراح علاجات. وسوف يتم رفع تقرير إلى البرلمان إذا كان الأمر يتعلق بخرق مبدأ مهم أو إذا كانت المؤسسة التي تمت رقابتها استجابت بشكل غير مرض.

٢ - تحريات كبرى ذات قاعدة عريضة للمؤسسة تحت الرقابة شاملة لكل مشروعاتها أو برامجها وتهدف إلى تقديم النصيحة والتأكيد للبرلمان في

المناطق الرئيسية حيث الترتيبات وجدت مرضية والإنتقاد تم تبريره بالإضافة إلى جلب الانتباه إلى الضعف المادي في التحكم أو الإنجاز ونتائجهما.

٣ ـ مراجعات كبرى لعمليات إدارية قاعدية لتقدم التأكيد للبرلمان حول الإجراءات والنشاطات التي تتبع نمطاً عاماً، وقد يكون لها تأثير مادي على مردود الإنفاق المالي في مناطق تقتضي استخدام مصادر مهمة.

٤ ـ إن عمل مردود الإنفاق المالي يقتضي إجراء تحريات بمقياس أصغر لتقديم تحسينات فيه.

٥ / ١ / ٣ ـ العناصر الرئيسية لعمل الرقابة:

أنشأ مكتب الرقابة القومية مدخلاً بنيوياً لرقابة مردود الإنفاق المالي لديه ـ بالمراحل الرئيسية الثلاث وهي: التخطيط ـ الاستقصاء ثم التقرير ـ وكل منها يشكل جزءاً مهماً جداً يلعبه في إنجاز رقابة كفؤة وفعالة وتستخدم على أحسن وجه موظفي مكتب الرقابة القومية والمصادر الأخرى.

إن فحوصات مردود الإنفاق المالي تنفذ في عدد من أقسام الرقابة كل منها يرأسه مدير ـ حيث يُعد المدير خطة استراتيجية لكل سنة لقسم الرقابة لديه يقوم على عملية مسح عامة ـ تحلل الخطة حقول الرقابة التي يكون القسم مسؤولاً عنها ـ وتعرف العوامل الرئيسية التي تحدد رقابة مردود الإنفاق المالي الجيد وتقدر المخاطر المحتملة.

وتعتبر العوامل المهنية الرئيسية لمكتب الرقابة القومية في رقابته لمردود الإنفاق المالي هي المقياس، وتعقيد برامج الدوائر، والمصادر المحدودة المتوفرة لفحصها، وبسبب ضخامة المصروفات والواردات والموجودات الرأسمالية (الثابتة) السنوية. بالإضافة إلى نشاطات في مناطق صعبة وحساسة فالفحص يجب أن ينتقي بعناية فائقة وهذا يقتضي التركيز على المناطق الرئيسية وذات

الخطورة الكبرى وعلى القضايا التي تكون فيها ملاحظات الرقابة وتقاريرها مساهمة متميزة في تحسين الأداء.

ويجب على مكتب الرقابة القومية أن يكتب تقاريره بوضوح عن القضايا الرئيسية لمردود الإنفاق المالي الواردة في تنفيذ البرامج والمشاريع الكبرى وتبني التقارير عن أدلة حاسمة على الضعف والقوة في الممارسة.

وكل من مراقب النفقات والمراقب العام ومكتب الرقابة القومية مستقل عن السلطة التنفيذية وعن البرلمان، ولكن لا يعني هذا أنهما يعملان بعيداً عن الإدارات وعليهما أن يصيفا وجهة نظريهما حول مقاصد ونوايا البرلمان في التصديق على برنامج المصروفات والغايات والأهداف الناتجة عنها في مردود الإنفاق المالي، خاصة في مجال الفعالية يتعلق بتطبيق قرارات السياسة ووظيفتها كتابة التقارير عن المالية وتأثيرات السياسات الأخرى في الممارسة وإلى أي مدى أُنجزت الأهداف الأصلية.

ويجادل داوني (DAWNEY) في أن مكتب الرقابة القومية يمكنه أن يفحص جيداً عدداً من المشاكل في منطقة السياسات في الأحوال التالية:

«ما إذا كان هناك تحديداً كافياً لأهداف السياسة والغايات العملياتية المرتبطة بها أو الأهداف المتعلقة بالمالية والمعلومات الأخرى.

- ما إذا كانت الخيارات البديلة لأدوات مختارة أخذت بالإعتبار بشكل صحيح وكاف.
- أي نزاع أو نزاع محتمل بين غايات وأهداف السياسات المختلفة أو بالوسائل المختارة لتطبيقها.
- أنظمة الإدارة أو المعلومات الأخرى لمراقبة النتائج ومراجعة الأغراض أو الأهداف طبقاً لها.

- وأي دليل موجود ليعرف ويحدد الغايات المُنجزة خلال الممارسة»(٦).
- إن كتاة التقرير عن نتائج هذه الفحوص لا يعني مناقشة أهلية وجدارة أهداف السياسة أو تخمين القرارات الوزارية أو قرارات الإدارات.

٥ / ٢ - الممارسة في الولايات المتحدة:

٥ / ٢ / ١ - تجربة الولايات المتحدة:

من المعلوم أن شركة سكك حديد كبيرة في الولايات المتحدة عام ١٩١٩ استخدمت مدققيها الداخليين لينفذوا رقابة عملياتية لخدمات عربات المطعم. وقبل الحرب العالمية الثانية أحدثت هذه الرقابة في الشركات غير المركزية في الولايات المتحدة مثل: شركة فولاذ الولايات المتحدة وجنرال موتورز.

وفي سنة ١٩٤٥ وجّه المجلس التشريعي للرقابة على المؤسسات الحكومية مراقب النفقات العام لتدقيق المؤسسات الإتحادية طبقاً للأصول والإجراءات التجارية - وقد نتج عن ذلك أن قام مراقب النفقات العام بإعادة تنظيم مكتب الحسابات العامة (GAO) ليتمشى مع المتطلبات التشريعية. وقد دعا هذا الأمر الرقابة إلى تقييم فعالية أنظمة رقابة الإدارة وتوسيع أهداف التدقيق إلى ما وراء الرقابة المالية لتشمل تقييم الإقتصاد والكفاءة والفعالية للعمليات والنتائج.

قانون اجراءات الميزانية التقديرية والحسابات لعام ١٩٥٠ حرر مكتب الحسابات العامة من مسؤولية الرقابة التفصيلية (المستندية) ومهد الطريق لرقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

في عقد السبعينات ارتفعت الأسعار بشكل كبير وخلقت بذلك تذمراً شعبياً وبسبب الضغط من أجل فحص أكثر دقة لمصروفات الشركة وممارستها

العملياتية تم إيجاد عدد من وكالات الخدمات العامة الحكومية التي طلبت اجراء الرقابة على العمليات الإدارية لشركات الكهرباء والغاز. وبين عام ١٩٧٠ ـ ١٩٧٧ تم تنفيذ الرقابة الإدارية بشكل رسمي وقانوني(٧).

يقول باركر (PARKER) «أن مكتب المحاسبة العامة (GAO) هو وكالة مستقلة في الفرع التشريعي للحكومة الإتحادية ويراقب الدوائر الحكومية على إنفراد والوكالات المختلفة والتي يقدم عنها تقارير ترفع إلى الكونجرس»(٨).

وقد عرف مكتب المحاسبة العامة الدور الواسع للرقابة في المنشور الصادر عام ١٩٧٢ تحت اسم (قواعد الرقابة على المؤسسات والبرامج والنشاطات والوظائف الحكومية) وقد دعى باسم (الكتاب الأصفر). وقد أكد هذا المنشور على مفاهيم الإقتصاد والكفاءة والفعالية وشجعت رقابة الدولة ورقابة الحكومة المحلية على تحسين نطاق الرقابة ونوعيتها.

وفي عام ١٩٧٨ أصدر مكتب المحاسبة العامة مطبوعة تحت اسم «المدخل الشامل للتخطيط والقيام بمراجعة نتائج برنامج ما».

وجدارة هذه المطبوعة تكمن في أنها خصصت توظيف الأفراد المؤهلين ليقرروا مستوى فعالية البرنامج ويعرفوا مناطق قابلة لأداء محسّن للبرنامج.

ويقول جلين (GLYNN) : مع مقاربة رقابة مكتب المحاسبة العامة، فإن كلاً من الهياكل وعملية قياس الفعالية للنظام يجب مراجعتهما(٩).

في التطبيق الأخير لعام ١٩٧٨ تمَّ تعزيف مقاربة الولايات المتحدة.

- مراجعة نتائج برنامج ما:

«مراجعة نتائج برنامج ما هي عملية أو مدخل يستطيع بواسطتها أفراد مؤهلون تحديد مستوى فعالية البرنامج وتعريف مناطق تحسين الأداء فيه عند الضرورة.

إن مراجعة نتائج البرنامج تمتد إلى ما وراء نظرية الرقابة التقليدية إلى حقل النشاطات المعروفة عامة بالتقييم والتحليل، وإن نشاطات مراجعة نتائج البرنامج ليست بالرقابة التقليدية ولا هي عامة على مدى واسع من النشاطات المرتبطة بالتقييم والتحليل، ومراجعة نتائج البرنامج تؤسس لثلاثة أهداف هي:

- تقييم كفاية أنظمة الإدارة لقياس الفعالية.
- تقرير ما إذا كان البرنامج قد أُنجز بشكل مرض المستوى المرغوب من النتائج.
- تعريف الأسباب المانعة لأداء مرضي»(١٠).

ينبغي على المدقق أن يتحقق من أن نظام قياس فعالية الإدارة يفي بالمطلوب وفي حالة عدم كفايته لنظام القياس، يجب على فريق المراجعة اقتراح التوصيات لتصحيح الخلل ولتوسيع نطاق مهمة مراجعتهم. هذا التوسيع لدور الرقابة مماثل لمقاربة مكتب المحاسبة العامة.

الإرشادات التالية تقدم عندما يستدعي الأمر للبحث والتحري المفصّل:

«بعض العوامل المحددة التي يجب أن يأخذها المدقق اليقظ بالاعتبار عند تقييم أنظمة الضبط في الإدارة وعند تعريف المناطق المشكلة والتي تستدعي مزيداً من الرقابة التفصيلية تتضمن النواحي التالية:

١ ـ استخدام الإدارة أهداف أو قواعد للحكم على قدرة الإنجاز والانتاجية والكفاءة أو استخدام البضائع والخدمات.
٢ ـ نقص الوضوح في التعليمات الخطية التي قد تتسبب في سوء الفهم أو عدم الدقة في التطبيق والانحراف غير المقبول عما كان مرغوباً به ومطلوباً.
٣ ـ مقدرة الأفراد في إنجاز مهماتهم.
٤ ـ الفشل في تحمل المسؤولية.
٥ ـ ازدواجية الجهد.
٦ ـ إساءة استعمال المال العام أو إضاعته.
٧ ـ الأشكال والأنماط التنظيمية المبالغ فيها.
٨ ـ الاستخدام غير الفعال أو الإسراف في استخدام الموظفين والمصادر البشرية.
٩ ـ تراكمات الأعمال»(١١).

٥ / ٢ / ٢ ـ العناصر الرئيسية لعمل الرقابة:

قبل شرح مهمة الرقابة، من المفيد أن نؤكد على عدد من الفروق الأساسية بين النصوص الأمريكية ومثيلاتها في المملكة المتحدة.

أولاً ـ مكتب المحاسبة العامة جزء من الفرع التشريعي للحكومة. ومراقب النفقات والمراقب العام، موظف تابع للكونجرس، وجزء كبير من عمل البحث والتحري الذي يقوم به مكتب الحسابات العامة يقوم بناء على طلب من الكونجرس.
ثانياً ـ إعادة التوجيه الذي يؤديه مكتب المحاسبة العامة هو جزء من محاولة أوسع يزيد من رؤية وفحص عمليات الحكومة في الولايات المتحدة.
ثالثاً ـ لقد استغل مكتب المحاسبة العامة كثيراً من الجهد في جعل تقديراته متوفرة لجمهور أوسع.

وعلى كل فبالرغم من هذه الفروق ـ فقد تستنتج درساً من التجربة

الأمريكية كما يقول هوبوود (HOPWOOD) :

«بالرغم من طول الوقت الذي تستغرقه مراجعات مردود الإنفاق المالي، إلاّ أن مقارباتها بقيت مبعثرة وغير مقننة سواء من حيث منشأ البحث أو الأنظمة أو المنظور أو المقاربات التي استخدمت في التحريات حيث توصف بالتشتت، لم يكن هناك طريقة بحث موحدة ولا طريقة مقننة تتم بها كتابة نتائج البحث عن شكل تقرير أو يؤخذ بها فضلاً عن أن هذه المراجعات جعلت اهتماماتها المتعلقة بالكفاءة والفعالية تعاني من البيروقراطية، ومع ذلك فإن مكتب المحاسبة العامة وأصل الإمداد بسلسلة مستمرة من المعلومات والضوابط المتعددة إلى التحريات ذات الغرض المحدد في المواضيع ذات العلاقة»(١٢).

كما أكد مكتب المحاسبة العامة أن الاختلاف والتنوع المعلوم قد مكّنه من تمرير معظم رسائله متجاوزاً الرسميات. فإن الوكالة التي تستخدم مقاربة تم ايجادها لغرض محدد يجب أن تعتمد بقوة على الشرعية في أصولها القانونية وخبراتها المهنية التي استثمرت بها الكثير.

بالرغم من أن مكتب المحاسبة العامة قد أنجز الكثير، فقد ثبت أنه من الصعب المحافظة على قواعده الشرعية في اتخاذ اجراءات، ويقول هوبوود: «في مراجعات فعالية برنامج ما، غالباً لا يمكن تجنب الدخول في المساءلة السياسية حول أهداف بعض السياسات الخاصة، وقد اتهم البعض الوكالة بأنها تدخلت في الميدان السياسي»(١٣).

٥ / ٣ ـ الممارسة في كندا:

٥ / ٣ / ١ ـ التجربة الكندية:

إن تقديم رقابة مردود الإنفاق المالي في كندا حديث نسبياً، وهو يتمثل في فكرة الرقابة الشاملة التي تفحص المساءلة والاقتصاد والكفاءة والفعالية في

اســتــخدام المصادر البشرية والمادية حتى عام ١٩٧٣ ـ كان طاقم المراقب العام منشــغل بشكل رئيسي في رقابة بنود الحسابات، وقد عينت الحكومة الكندية في عام ١٩٧٣ جي جي ماكدونيل (J.J. MCDONELL) كمراقب عام لكندا وهو الذي أعاد تعريف دور الرقابة في مفاهيم معاصرة.

تمّ تشكيل لجنة مـراجعة مستقلة للنظر في مسؤوليات المكتب وعلاقته مع الدوائر الحكومـيــة والوكالات، واجراءات التقارير، والوسائل التي بها يواصل المكتب استقلاله ـ وقدمت اللجنة تقريرها إلى البرمان في عام ١٩٧٥.

أوصــت لجنة المراجــعــة أن المراقب العــام ينبــغي أن يهتم فـيما إذا كـان المردود قـد قـابل المال العــام المنفق، ومــا إذا ينبــغي أن يرفع تقـريره في حالة وجــود مــالا يــقنعــه إلى البرلمان. هذه التــوصــيــة قـد تم تضــمــينهــا في نطاق الإخــتــصــاص القانوني للمراقب العام ليشمل الإقتصاد والكفاءة ولمدى محدود فعالية إدارة المصادر الحكومية.

قــانــون عــام ١٩٧٧ يــطلب من المراقب العــام أن يكتب تقـريراً إلى مجلس العــموم «إذا صرفت الأموال من دون اعتبار للاقتصاد والكفاءة أو بدون تطبيق اجــراءات مــرضــية لقياس وتقرير فعالية البرامج، وحيث يمكن أن تطبق مثال هذه الإجراءات بشكل صحيح ومعقول»(١٤).

وفي نفس الوقت أُجــريت دراســة حــول الإدارة المالية والضوابط (FMCS) حيث اكتملت خلال (٢٤) شهراً، ورفع تقرير المراقب العام لعام ١٩٧٦ متضمناً نتــائج الدراســة إلى البرلمان. واســتــجــابة للتــوصــيات الرئيسية لهذا التقرير، أوجــدت الحكومــة عــام ١٩٧٨ منصب مـراقب النفـقــات العام لكندا، وشغلته، وزيادة على ذلك أســست الحكومــة الوكالة الملكية للإدارة المالية والمساءلة التي رفعت تقريرها عام ١٩٧٩.

ظهرت في تقرير المراقب العام السنوي لعام ١٩٧٧ نقاط ضعف خطيرة في الرقابة المالية وأنظمة الأمن في معظم تركيبات أجهزة الكمبيوتر الحكومية، وأعلنت نتائج أول رقابة على مردود الإنفاق المالي عام ١٩٧٨، وكنتيجة للدراسات التي نفذت في دوائر معينة جاء في تقرير المراقب العام ما يلي:

«.. يوجد - في رأيي أن هناك نقص واسع الانتشار فيما يتعلق بالإقتصاد والكفاءة في عمليات الحكومة كما لا يوجد مراعاة كافية لتقرير ما إذا كانت البرامج التي تكلف الملايين من الدولارات تحقق ما يقصده ويعنيه البرلمان، أن مراجعة لثلاثة وعشرين برنامجاً في ثماني عشرة دائرة أظهرت محاولات قليلة ناجحة لتقييم فعالية هذه البرامج»(١٥).

تضمن هذا التقرير كذلك التوصيات للتحسينات المطلوبة. وقد تم تطبيق نطاق أوسع للرقابة من قبل المراقب العام على الدوائر الحكومية والوكالات والموسعات الرسمية ومن الضروري ملاحظة أنه من خلال هذا النطاق الأوسع فقط كان المراقب العام قد أصدر حكمه على ما إذا كان مديرو البرامج قد اتخذوا خطوات ليتأكدوا من مدى فعالية برامجهم.

وفي الفترة من عام (١٩٧٣ - ١٩٧٨) أجرى مكتب المراجعة الاتحادي ولجنة الجمعية الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) سلسلة من الدراسات الحكومية الموسعة والتي وضعت الأساس الحاضر للمدخل الشامل للرقابة مع العنصر المهم فيها وهو رقابة مردود الإنفاق المالي.

وفي عام ١٩٨٠ تأسست مؤسسة الرقابة الشاملة الكندية (CCAF) ومكتب المراقب العام ومدققي حكومات المقاطعات عبر كندا، وعدد من مؤسسات الاستشارات الإدارية والمؤسسات المحاسبية كانوا هم الشركاء الثلاثة في هذه الشركة التضامنية - وهدفها هو جمع وتوزيع المعرفة بالرقابة الشاملة وخبراتها. وقد تحقق هذا الهدف إلى مدى بعيد من خلال البحث التطبيقي

لتحسين الرقابة على القطاع العام في الحكومات المحلية والمقاطعات والفيدرالية (الاتحادية) بالإضافة إلى مؤسسات العناية الصحية والتعليم ـ وقد عقدت المؤتمرات ودورات التطوير المهني على نفس النهج.. كما أنتجت إدارة النشر في مؤسسة الرقابة الشاملة الكندية عدداً من الدراسات البحثية والكتيبات مثل «دليل الممارسين».

ومطبوعة مؤسسة الرقابة الشاملة الكندية (CCAF'S PUBLICATION) : «الرقابة الشاملة: المفاهيم ـ العناصر ـ والمميزات» حيث تعرف الرقابة الشاملة بالطريقة التالية:

«الرقابة الشاملة هي فحص يقدم تقييماً موضوعياً وبنّاءً للمدى الذي تدار به المصادر المادية والبشرية والمالية على ضوء مفاهيم الإقتصاد والكفاءة والفعالية ومدى معقولية خدمة علاقات المساءلة، تفحص الرقابة الشاملة كلاً من الضوابط الإدارية والمالية بما فيها أنظمة المعلومات وكتابة التقارير وتوصي بالتحسينات المناسبة»(١٦).

تقول مؤسسة الرقابة الشاملة الكندية في مطبوعاتها «مردود الإنفاق المالي في البلديات» ـ الصفحة (٨) لعام ١٩٨٤ ما يلي:

«مفهوم الرقابة الشاملة مستنبط من القاعدتين الأساسيتين للإدارة في القطاع العام.

القاعدة (١): العمل العام ينبغي أن يدار بأفضل طريقة ممكنة للاستفادة من المال العام.

القاعدة (٢): أولئك الذين يديرون العمل العام ينبغي أن يكونوا مسؤولين عن الإدارة الفعالة واليقظة للمصادر التي هي أمانة لديهم»(١٧).

من النص السابق يبدو جلياً أن مردود الإنفاق المالي هو عنصر من ثلاثة

أنواع تتصل بعمل الرقابة وهي:

١ ـ رقابة البيانات المالية.
٢ ـ رقابة المطابقة.
٣ ـ رقابة مردود الإنفاق المالي.

تعريف مكتب المراقب العام لكندا للرقابة الشاملة يعطي المراجع تفويضاً واسعاً بموضوعين أساسيين هما «المساءلة ومردود الإنفاق المالي»(١٨).

ويقول جلين (GLYNN) : «تعريف المساءلة يؤكد على أهمية التقرير عن الطريقة التي يتم بها توزيع الواجبات ـ وهذا يعني التقرير عن الطريقة التي تؤدي بها المهام ـ مشيراً إلى سبب تبني استراتيجية (استراتيجيات) معينة ويقدم تحليلاً للنتائج المُنجزة»(١٩).

بينما هناك اجماع على نطاق تطبيق كل من الإقتصاد والكفاءة، إلا أن الاختلاف حول الفعالية يبقى مفتوحاً، تعرف مؤسسة المراجعة الشاملة الكندية نطاق الفاعلية على أنها المدى الحقيقي لانجاز البرامج لما قصد منها عند تصميمها.

٥ / ٣ / ٢ ـ العناصر الرئيسية لعمل الرقابة:

العملية التي يمكنها أن تنجز أهداف مردود الإنفاق المالي يجب أن يوضح نطاقها، وتركز هذه العملية على العوامل الأساسية التي تحدد ما إذا كانت أهداف مردود الإنفاق المالي قد أُنجزت. ويمكن الحصول على هذا الأمر بواسطة فحص أكثر أنظمة الإدارة والضبط أهمية لتحديد صحتها بمعنى أن إدارة مؤسسة ما لديها معلومات صحيحة تبنى عليها قراراتها وعمليات ضبطها.

كل من المراقب العـام ومـؤسـسة الرقابة الشاملة الكندية لديهما مبادرات كبيرة أثرت بشكل مميز على تطوير نطاق واسع من تفويض الرقابة في كندا.

فـقد وضع مكتب المراقب العام (OAG) برنامجاً زنيـاً وطاقماً من الموظفين ومنهـجـية لتنفيذ الرقابة الشاملة. وتناقش تقارير الرقابة في لجنة الحسابات العامة.

وقـد قـبل مـفـهـوم مـردود الإنفاق المالي من قبل جمعية الرقابة الداخلية الإتحـادية وزيادة على ذلك فـقد اشتملت عليها قواعد الرقابة الداخلية الصادرة عن مكتب المراقـبـة العـام للنفـقـات في كندا. وبحلول عـام ١٩٨٢ أقـرت (١٥) حكومة بلدية إجراء الرقابة الشاملة.

يتم فـحص شـؤون دوائر حكومـة كندا والأشخاص الإعتبارية (الهيئات) التي تمول اتحـادياً من قـبل المراقب العـام لكندا. ويقول جلين (GLYNN) «على المسـتـوى الثاني للحكومة في المقاطعات يوجد مراقب عام كذلك، مجال عمله في الـرقـابـة هـو الـدوائر والهـيئات الـتـي تتلقى المال العـام من ذلك المسـتـوى الحكومي»(٢٠).

ومن أجل تعـزيز الدافع والحوافز لمردود الإنفاق المالي في كندا أسس المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) عام ١٩٨٠ لجنة رقابة ومحاسبة القطاع العام (PSAAC) لكي تطور قـواعـد الرقـابة والمحاسبة الحكومية، وقد أصدرت اللجنة أول بيـان للرقابة على القطاع العام في مايو ١٩٨٥ تحت عنوان «الرقابة في القطاع العام».

ويشير البـيـان إلى أن توصـيـات الرقـابة للجنة رقابة ومحاسبين القطاع العـام تتـهم توصـيـات الرقـابة الواردة في كـتـاب المعـهد الكندي للمحاسبين القانونيين إلى المدى الضروري لمعرفة الظروف الخاصة للرقابة في القطاع العام.

وقد أسست قوة عمل في عام ١٩٨٩ بواسطة المعهد الكندي للمحاسبين القانويين لتشرح الحاجة الى وضع القواعد للرقابة الشاملة للقطاع العام. وقد أوصت بأن العمل يتقدم في هذه المنطقة.

ومن الجدر ملاحظة أن مؤسسة الرقابة الشاملة الكندية قد نبهت إلى توخي الحذر في وضع قواعد الرقابة الشاملة. فهم يعتقدون أنه لا حاجة إلى مزيد من الدراسة حول هذه الأمور لتحديد أهداف فضفاضة للمدققين وبيان الاختلاف في أهداف الرقابة.

لكنه لا يزال من المبكر أن نحكم على ما إذا كان استخدام قواعد الإدارة الكفؤة والفاعلة ستؤتى ثمارها في تحقيق كفاءة وفعالية أكبر.

٥ / ٤ ـ الممارسة في استراليا:

٥ / ٤ / ١ ـ التجربة الاسترالية:

لقد بادرت المفوضية الملكية في الإدارة الحكومية (RCAGA) عام ١٩٧٤ إلى بحث معتبر لمفهوم مردود الإنفاق المالي، وقررت أن الفعالية كانت أحد عنصرين متميزين في الكفاءة وجادل المراقب العام في أن رقابة مردود الإنفاق المالي يجب أن لا تشمل على الفعالية، وتبنت المفوضية الملكية وجهة نظر المراقب العام ـ وتبعاً لتوصياتها تم تعديل قانون الرقابة في عام ١٩٧٩ ليسمح برقابة الكفاءة ـ وحيث أن المفوضية الملكية لم توصى برقابة الفعالية بشكل مستقل فقد كان هناك تقدم طفيف في استراليا في هذا الاتجاه منذ عام ١٩٧٩.

تعديلات قانون الرقابة لعام ١٩٠١ منحت المراقب العام السلطة للقيام بمراجعة الكفاءة للدوائر والهيئات الحكومية الأخرى وهكذا كان القانون المعدل مهتماً بالكفاءة والإقتصاد في استخدام المصادر التي بها تنجز مؤسسة ما

أهدافـهـا العملياتية المحددة، أما رقابة الفعالية قد تم القيام بها بواسطة وحدة في دائرة رئيس الوزراء ومجلس الوزراء.

إن رقـابة الكفـاءة تم تنفيذها بواسطة طاقم من قسم رقابة الكفاءة وذلك القـسم تكامل حـاليـاً مع أقـسام الرقابة الأخرى لتحسين المقاربة الرقابية على الأنظمة الموجودة حالياً في الولايات المتحدة وكندا.

بينما هناك حـاجـة لمزيد من التـقـارير خـاصة عند انضمام رقابة مردود الإنفـاق المالي إلى الرقابة النظامية، فإن ضغطاً سياسياً من قبل الحكومة التالية التي كـانت ممتـعـضـة من بعض التـقارير السابقة، قاد إلى نشر تقارير رقابة الكفاءة بشكل منفرد.

٥ / ٤ / ٢ ـ العناصر الرئيسية في عمل الرقابة:

حـيث أنه ليس للمـراقب العام وظيفة مراجعة الفعالية لم تعطله حكومة أية ولاية في استراليـا هذه الوظيـفـة. ويقـول جلين (GLYYN) «كـل المؤشرات الحـاليـة تدل على أن تشريعاً مستقبلياً سوف يمنحه السلطة ليقوم بمراجعات الفعالية»(٢١).

حول هذا الموضوع قالت جريدة فكتوريا عن إعادة النظر في قانون الرقابة لعام ١٩٥٨ في الصفحة رقم ٣٧.

«... الكفاءة والفعالية ليسا مفهومين مختلفين في الحقيقة ولكنهما متعلقان بتـقييم على مستويين مختلفين للإدارة بمستويات مختلفة من المسؤولية ويتبع ذلك أنه من المحتمل جداً لمؤسسة ما أن تنفذ بكفاءة أعمالاً فعالة(٢٢).

وضـعت الورقـة المشـار إليـهـا أعـلاه أخيراً الأفكار التالية لصالح رقابة

الفعـاليـة في الصـفـحة رقم ٩ ما يلي «وعلى أية حال فإنه من المناسب لقرارات السـيـاسـة الصـادرة من قبل الوزراء أن تراجع من قبل الجمهور ولا تستدعي بالضرورة أن تشـتـمل مـثل هذه الأهداف على مـسـاءلة أهداف الحكومـة ولكن تناقش الوسائل المنتقاة لانجازها.

وينبـغي على البرلمان في تقرير وجهة نظره عن فعالية برامج الحكومة أن يسـتخدم تقييماً مستقلاً كالذي يستخدمه المراقب العام، ومن أجل ذلك قد تكون مـراجـعات الفعالية يمكن تنفيذها من قبل المراقب العام مع إعطائه سلطة رفع تقريره إلى البرلمان»(٢٣).

يلاحظ أن المراقب العـام السـابق لولاية فكتـوريا السيـد/ ب. والدورون (B. WALDRON) كان استثناءاً للاستراليين الذين ركزوا على عنصري الإقتصاد والكفاءة فحسب في مردود الإنفاق المالي.

في تقـريره لعـام ١٩٨٤ إلى الجـمعية التشريـعية لفكتوريا ضمن الدورون الإقـتـصـاد والكفاءة والفعالية في استخدام المصادر في تعريفه للرقابة الشاملة، فـقـد أتبع النمـوذج الكندي وصـاغ سـيـاسـة ومنهجية مناسبة للرقابة، وقد اقتصرت رقابة الفعالية والكفاءة على مراجعة صحة الأنظمة الموضوعة من قبل الإدارة لرقـابة الفعالية والكفاءة وهذا يشمل أيضاً أهداف الشخصية الاعتبارية مع التـوجـيهات التشريعية والوزارية والتي يمكن قياسها، وحصرها كمياً وأن الأهداف الفرعية منسجمة مع الأهداف ذات المستوى الأعلى.

ويقـول جلين (GLYNN) «أنـه في كل من المسـتـويين الدولة والكومنولث، يوجـد عـدم اتفـاق على مـا إذا كانت خدمة رقابة الكفاءة تابعة لمجلس الخدمة العامة أو لمكتب المراقب العام»(٢٤).

وقـد أظهـر عـدم الاتفـاق هذا أن هذين الدورين المكملين لبـعضهما لهاتين

المؤسستين للرقابة لم يعط حقه من التقدير.

يرفع المراقب العام تقاريره المستقلة إلى البرلمان، ويرفع مجلس الخدمة العامة تقريره إلى الفرع التنفيذي للحكومة.

على مستوى الكومنولث أُعطي الانتباه إلى تعزيز دور الرقابة الداخلية لتشمل الأمور غير المالية، أما تحسين مؤسسات الرقابة وتقديم التدريب على طرق الرقابة/ الرقابة بواسطة الكمبيوتر فإنها مسؤولية مجلس الخدمة العامة.

٥ / ٥ ـ الخاتمة:

- ابتدأت المملكة المتحدة في مردود الإنفاق المالي عام ١٩٨١ في الصناعات المؤممة ويبدو أن معظم التقدم حدث في منطقة الحكومة المحلية.

وضع قانون الرقابة القومية لعام ١٩٨٣ قاعدة لتطور أكبر بتقديم سلطة قانونية لمراقب النفقات والمراجع العام ليقوم برقابة المردود المالي وفحوصاته ويقوم مكتب الرقابة القومية بتطبيق مقاربة مركبة لرقابة مردود الإنفاق المالي.

- أما في الولايات المتحدة فقد مهد قانون اجراءات المحاسبة والميزانية لعام ١٩٥٠ الطريق لرقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية وبين ١٩٧٠ ـ ١٩٧٧ تم اجراء رقابة الإدارة بشكل قانوني.

وطبقاً لمطبوعة «المدخل الشامل للتخطيط وإدارة رقابة نتائج البرامج» عام ١٩٧٨ فإن كلاً من عملية ومكونات نظام القياس الفعال تمت مراجعتها.

- وأما في كندا فقد تجسدت رقابة مردود الإنفاق المالي في «شمولية» الرقابة التي تفحص المساءلة والإقتصاد والكفاءة وفعالية استخدام المصادر، وقد وسع قانون المراقب العام لعام ١٩٧٧ صلاحيات المراقب العام لتشمل رقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية في إدارة المصادر الحكومية، تم إنشاء منصب مراقب النفقات والمراجع العام في ١٩٧٨ وبالتالي فإن النطاق الواسع للرقابة قد طبق على دوائر الحكومة والوكالات والمؤسسات الرسمية.

مردود الانفاق المالي هو عنصر من ثلاث أنواع من أعمال الرقابة التبادلية وهي رقابة البيانات المالية/ رقابة المطابقة/ ورقابة مردود الإنفاق المالي.

- وأما في استراليا فإن قانون الرقابة لعام ١٩٠١ قد تم تعديله في عام ١٩٧٩ ليهتم بالكفاءة والاقتصاد في استخدام المصادر التي تنجز المؤسسة بها أهدافها العملياتية المحددة، وأما رقابة الفعالية فقد قامت بها وحدة من دائرة رئيس الوزراء ومجلس الوزراء. ويلاحظ أن المراقب العام ليس من وظيفته رقابة الفعالية - يتوقع أن تشريعاً قادماً سوف يمنح السلطة للمراقب العام ليقوم بمثل هذه الوظيفة.

مراجع الفصل الخامس

1 - Parker, Value - for - Money Auditing, p. 20.

2 - "A Framework for Value for Money Audits", National Audit Office, N.D., London, p. 6.

3 - Ibid. pp. 7 - 20.

4 - Ibid.

5 - Ibid.

6 - Gordon Downey, "The Work of the National Audit Office", Public Accountability, Public Finance Foundation, January 1985, p. 8.

7 - Parker, Value - for Money Audition, P. 16.

8 - Ibid.

9 - Glynn, "Value For Money Auditing - An International Review And Comparison "Financial Accountability and Management, Vol. 1, No. 2, Winter 1985, P. 123.

10 - Glynn, Value For Money Auditing in The Public Sector, pp. 135 - 6.

11 - Ibid., p. 138.

12 - Hopwood, "Value for Money: Practice in Other Countries", Value For Money Audits, p. 40.

13 - Ibid. pp. 41 - 45.

14 - Ibid.

15 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector, p. 118.

16 - Ibid. pp. 118 - 120.

17 - Ibid. pp. 122 - 128.

18 - Ibid.

19 - Ibid.

20 - Parker, Value For Money Auditing, p. 25.

21 - Glynn, Value for Money Auditing in the Public Sector, p. 126.

22 - Ibid. 127 - 140.

23 - Ibid.

24 - Ibid.

الفصل السادس

الخاتمة

إن التحدي الخطير في العالم المعاصر جعل الأطراف ذات العلاقة بما فيها الجمهور واعية ومدركة للحاجة لإنجاز مردود الإنفاق المالي وبالتالي عززت الحكومات جهودها في هذا الاتجاه.

فمسؤولية تأمين مردود جيد للانفاق المالي يقع على عاتق كل من السياسيين والإدارة وبالإضافة إلى أنه لدى فحص المصادر المادية قد تأخذ رقابة مردود الإنفاق المالي بالاعتبار الرقابة على المصادر البشرية وقد تستخدم لتقييم وقياس أداء الأفراد داخل المؤسسة، وقد تراجع كذلك العمليات للتحقق من أنها أديرت بكفاءة ـ وقد تحاول الرقابة على مردود الإنفاق المالي وعلى أعلى المستويات تقييم ما إذا كانت الإدارة أدارت شؤون المؤسسة بأفضل طريقة ممكنة، وبلغت باستخدام المصادر حد الكمال.

وعلى كل فإن تقييم الفعالية هو المنطقة الصعبة في رقابة مردود الإنفاق المالي لذلك ينبغي على المدقق أن يتعلم كيف يكسب المهارات الجديدة.

وتتطلب الرقابة الناجحة لمردود الإنفاق المالي قرارات سليمة وإدارة ذات كفاءة ومدققين أكفاء وفهم جيد للمؤسسة الخاضعة للرقابة من حيث سياساتها وأهدافها ومصادرها الرئيسية والمخاطر الرئيسية لمردود الإنفاق

المالي ويتحقق كذلك مردود الإنفاق المالي بالتخطيط الجيد وكتابة التقارير عن مارجعة الأداء على أساس البيانات الواضحة لأهداف السياسة.

وعلى أية حال هناك حاجة إلى مقاربة منهجية ونسبية قد تشمل تدخل المدقق الخارجي في تقريره حول جهود الإدارة لضمان مردود الإنفاق المالي.

ملحق رقم (١)

جدول المصطلحات والتعابير

باللغتين العربية والإنكليزية

1 - value-for-money Auditing (v.f.m. Auditing).	١ ـ الرقابة على مردود الإنفاق المالي.
2 - Comprehensive auditing.	٢ ـ الرقابة الشاملة.
3 - Internal audit.	٣ ـ الرقابة الداخلية.
4 - External audit.	٤ ـ الرقابة الخارجية.
5 - Methodolgy and methods of audite.	٥ ـ المنهجية وطرق الرقابة.
6 - Regular audit.	٦ ـ الرقابة النظامية.
7 - Performance audit.	٧ ـ رقابة الأداء.
8 - Performance audit revlew.	٨ ـ مراجعة الأداء.
9 - Economy audit.	٩ ـ رقابة الاقتصاد (التوفير).
10 - Efficiency audit.	١٠ ـ رقابة الكفاءة.
11 - Effectiveness audit.	١١ ـ رقابة الفعالية.
12 - Compliance audit.	١٢ ـ رقابة المطابقة.
13 - Audit Standrds.	١٣ ـ قواعد الرقابة.
14 - Audit Measurements.	١٤ ـ مقاييس الرقابة.
15 - Audit Criteria.	١٥ ـ معايير الرقابة.
16 - Scope of audit.	١٦ ـ نطاق الرقابة.
17 - Scope of V.F.M review.	١٧ ـ نطاق مراجعة مردود الإنفاق المالي.
18 - Operational audit.	١٨ ـ الرقابة العملياتية.
19 - Management audit.	١٩ ـ رقابة الإدارة.
20 - Responsibility.	٢٠ ـ المسؤولية.
21 - Accountability.	٢١ ـ المساءلة.
22 - Reliability.	٢٢ ـ مدى الاعتماد.
23 - Quantitative, and qualitative.	٢٣ ـ الكمية والنوعية.

٢٤ ـ الضوابط المالية.	24 - Financial controls.
٢٥ ـ الضبط الداخلي.	25 - Internal control.
٢٦ ـ مكتب المحاسب العام (في أمريكا).	26 - General Accounting Office (G.A.O).
٢٧ ـ المراقب العام (في أمريكا).	27 - Comptroller.
٢٨ ـ مكتب الرقابة القومي (في المملكة المتحدة).	28 - National Audit office (N.A.O).
٢٩ ـ مراقب النفقات والمدقق العام (في المملكة المتحدة).	29 - The comtroller and Auditer General.
٣٠ ـ مؤسسة الرقابة الشاملة الكندية.	30 - The Comprthensive Auditing Foundation (E.C.A.F).

الفهـــرس

الفصل الثالث:

الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال في القطاع الخاص.

الفصل الرابع:

ممارسة الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال في الحكومة المحلية

الفصل الخامس:

بعض التجارب المقارنة

الفصل السادس:

هذا الكتاب

بالنظر لما تمثله (الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال) من أهمية في تقييم الأداء من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد - فإن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة (INTOSAI) قد تبنَّت هذا النوع من الرقابة وأوصت بممارسته وتطويره .. كما أوصت الهيئات الأعضاء فيها - التي لا تنص قوانين إنشائها عليه - بالعمل على تعديل قوانينها بما يسمح بممارسته، نظراً لأهميته.

وقد تضمن هذا الكتاب شرحاً وافياً لمفهوم هذه الرقابة، وكيفية إعمالها، ومجال تطبيقها في القطاعين العام والخاص إلى جانب إلقاء الضوء على تجارب عدد من الهيئات في الدول المتقدمة في مجال ممارسة هذه الرقابة.

ويتضح من هذه الرقابة أنه لا غنى عنها لتقييم الأداء وإعطاء الإدارات المختصة نتائج تقييم محايدة تجد فيها تلك الإدارات خير عون لها لتحقيق الأهداف بكل كفاءة وفعالية واقتصاد.



الدكتور محمد إسماعيل محمد

- دكتوراه في المحاسبة من بريطانيا عام ١٩٩١م.
- مراقب في ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية.

له من الكتب :

- الإتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة.
- الرقابة المالية على مردودات إنفاق الأموال.
- ديوان (تغاريد الحب) شعر.

له من الدراسات :

- مجموعة محاضرات حول الإدارة المالية للدولة.
- دراسة حول الإير
- دراسة حول الر المالية ونظم الر الحكومي.
- دراسة حول رق للرقابة المالية ع المحلي.
- دراسة حول بو للممارسين المهني